



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.726872/2012-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.585 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	CRISTIANO ESPINDOLA DE AVALOS DOS PASSOS

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2007, 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATLETA. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM DE CONTEÚDO PATRIMONIAL. LICENCIAMENTO MEDIANTE CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS DE IMAGEM DA PESSOA FÍSICA PARA PESSOA JURÍDICA DA QUAL O DESPORTISTA É UM DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE EFETIVA EXPLORAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA POR MEIO DA EMPRESA. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DA SIMULAÇÃO. EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS EFETIVAMENTE OCORRIDOS. REQUALIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

O direito de imagem possui conteúdo patrimonial que permite a licença a terceiros para exploração econômica em atividade organizada de fim especulativo que objetiva lucro, regendo-se por normas constitucionais e patrimoniais do direito privado estando autorizada a cessão da exploração da imagem, inclusive, diretamente da pessoa física do atleta para pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios, conquanto a exploração deva ser efetiva, de modo a se combater a simulação e evitar a evasão fiscal.

Demonstrado por elementos incontroversos a prática de atos artificiais que caracterizam simulação, inexistindo efetiva exploração econômica em atividade organizada em conceito empresarial, é dever da autoridade fiscal requalificar a sujeição passiva indicando os fatos efetivamente ocorridos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões em relação ao mérito, os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Sônia de Queiroz Accioly e Liziane Angelotti Meira. Designado como redator do voto vencedor pelas conclusões o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Fernanda Melo Leal. Ausente o conselheiro Marcos Roberto da Silva, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

*Assinado Digitalmente*

Mauricio Nogueira Righetti – Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 671/701) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em despacho prévio de admissibilidade (e-fls. 705/712) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida,

em sessão de 8/11/2022, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, consubstanciada no **Acórdão nº 2402-010.848** (e-fls. 630/640), **complementado pelo acórdão nº 2402-012.192**, de 14/9/2023 (e-fls. 659/669), que decidiu rejeitar os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria rotulada **(i) “Possibilidade de cessão de direito de exploração comercial da imagem por pessoa jurídica – Lei nº 12.441/11”**, cuja ementa do recorrido e de seus aclaratórios integrativos e respectivos dispositivos no essencial seguem:

#### EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008

ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA.

O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005 [LEI DO BEM]. ASPECTO CULTURAL NO CONTEXTO DE INFLUÊNCIA DA IMAGEM.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto.

**DISPOSITIVO:** Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Diogo Cristian Denny, que negaram-lhe provimento.

#### EMENTA DOS ACLARATÓRIOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO NÃO VERIFICADAS.

Os embargos de declaração não se destinam a trazer à baila novo julgamento do mérito, posto que possuem fundamentação atrelada à existência de omissão, obscuridade, contradição ou, porventura, erro material ou de grafia. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decism,

não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ.

O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. ASPECTO CULTURAL NO CONTEXTO DE INFLUÊNCIA DA IMAGEM.

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual. Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto.

**DISPOSITIVO:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional.

Em face do acórdão recorrido nº 2402-010.848 foi interposto embargos de declaração pela Fazenda Nacional, cujo seguimento foi parcial (e-fls. 652/657)<sup>1</sup>. Em relação ao que foi admitido, sobreveio o acórdão integrativo nº 2402-012.192, no qual o Colegiado *a quo* rejeitou os aclaratórios por entender não presente qualquer contradição ou omissão.

## Dos Acórdãos Paradigmas

### Paradigma 1

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão nº 9202-007.322, Processo nº 18470.728514/2014-66** (ementa na íntegra, e-fl. 675), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

#### Ementa do acórdão paradigma (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

<sup>1</sup> Os embargos de declaração da União pretendiam sanar quatro alegadas omissões “a”, “b”, “c” e “d”. O despacho de admissibilidade de embargos só admitiu três itens (“a”, “b” e “d”). As omissões aduzidas eram: **a)** omissão quanto à fundamentação para utilizar a regra do caput do art. 87-A da Lei Pelé de forma retroativa a fatos geradores anteriores ao seu advento e contradição quanto à não retroatividade do parágrafo único do art. 87-A; **b)** omissão quanto ao descumprimento da exigência constante do referido caput do art. 87-A que determina a celebração de contrato adequado para a cessão de uso de direito de imagem; **c)** omissão quanto à fundamentação para se utilizar do art. 129 da Lei 11.196/2005 à cessão de uso de direito de imagem; e **d)** omissão quanto ao recebimento de valores diretamente pela pessoa física.

Exercício: 2011, 2012

(...)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

## Paradigma 2

Também, indicou-se como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2301-010.055, Processo nº 18088.720118/2011-61** (ementa na íntegra, e-fls. 678/679), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

### Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

(...)

### Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 540/564), após notificado em 25/9/2012, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 463/515).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração de IRPF, anos-calendário 2007 e 2008, que apurou omissões de rendimentos, a título de licença de uso de imagem.

Consta que, à época dos fatos geradores (2007 e 2008), os direitos de imagem, segundo a imprensa especializada, respondiam por 60% (sessenta por cento) dos rendimentos do atleta jogador de futebol.

Entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte, atleta profissional, da modalidade esportiva futebol – *cujas fontes pagadoras da pessoa física foram no ano-calendário*

de 2007 especialmente entidades desportivas São Caetano e Santos e, no ano-calendário de 2008, o Grêmio Barueri –, criou uma pessoa jurídica (“AVALOS & CIA ASSESSORIA DE ATLETAS LTDA”, registrada na Junta Comercial do Paraná), para a qual deveriam ser pagos os rendimentos decorrentes da licença de uso dos seus direitos de imagem, utilizando-se de simulação (a pessoa jurídica sequer tinha movimentação declarada em 2008 e no mesmo ano os valores pagos pela entidade desportiva Grêmio Barueri foram diretamente na conta da pessoa física), pelo que a fiscalização ignorou, para fins fiscais, a informada cessão de exploração econômica dos direitos de imagem da pessoa física para a pessoa jurídica, requalificando os fatos para a realidade que entendeu efetivamente ocorrida (aferição de renda diretamente pela pessoa física pela licença do uso do direito de imagem do jogador de futebol).

Com isso, os valores originalmente atribuídos à pessoa jurídica em razão das notas fiscais emitidas, que seriam receitas da pessoa jurídica da qual o jogador é sócio, passaram a ser considerados, para fins fiscais, como rendimentos da pessoa física e, neste viés, como a pessoa física não os declarou na DIRPF/DAA ficou constatada a omissão de rendimentos tributáveis e foi lavrado o lançamento de ofício do IRPF.

**A fiscalização aduz que, apesar do contrato de trabalho em tese ser independente do contrato de licença de uso de imagem, por ter natureza civil própria<sup>2</sup>**, no caso concreto houve “a vinculação do direito de imagem ao contrato de trabalho”, já que ocorreu na prática “a contratação com a pessoa física para a prestação de trabalho e cessão dos direitos de imagem e uso do nome profissional” de forma vinculada por características próprias e peculiaridades que não seriam aceitáveis para tributação na pessoa jurídica.

Para a fiscalização, o contexto casuístico visualizado nos autos aponta para a vinculação e artificialismo com a necessidade de autuação face a “evasão fiscal”, pois “[a] situação jurídica deve corresponder à situação de fato” e isso não estaria ocorrendo.

Assevera a fiscalização que há cláusula prevendo que se o jogador rescinde o contrato com o clube, então é rescindido o contrato de licenciamento de imagem entre pessoa jurídica da qual o jogador é sócio e o clube. A única operação efetuada pela pessoa jurídica foi a cessão dos direitos de imagem do sócio para o clube com exclusividade a partir de cada entidade desportiva, sem outras atividades exploratórias. Os pontos são incontroversos. Nos autos e no voto recorrido debate-se apenas a qualificação jurídica para tais fatos.

A fiscalização destaca – sendo ponto incontroverso nos autos –, que não foi celebrado contrato de cessão do direito de imagem entre a pessoa física e a sua parte relacionada (a pessoa jurídica). Não houve instrumentalização formal de contrato de cessão do direito de imagem entre as partes relacionadas (a pessoa física e a pessoa jurídica). Consta, também, que a pessoa jurídica declarou como receita própria os valores das notas fiscais emitidas em 2007,

---

<sup>2</sup> Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 483): “Os contratos de trabalho e de licença de uso de imagem são completamente autônomos. O primeiro tem como objeto a relação de emprego e são aplicáveis as normas da legislação trabalhista. No outro a relação é de natureza civil e o objeto é a limitação da exploração da imagem do atleta.”

porém, em 2008, a despeito das notas fiscais terem sido emitidas, declarou em DIPJ que a pessoa jurídica relacionada estava sem movimento.

Consta como incontroverso que a pessoa jurídica não possuía livro diário, nem livro razão, tanto em 2007, como igualmente em 2008, além da pessoa física, por vezes, receber os valores diretamente a título de direito de imagem, sem passar pelo caixa da pessoa jurídica que assinava o licenciamento.

Portanto, forte em vedação da cessão da exploração do direito de imagem em prática com simulação decorrente de artificialismo, a fiscalização procedeu com a requalificação da sujeição passiva da pessoa jurídica para a pessoa física, reclassificando receitas da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física.

Importante, adicionalmente, anotar que, para a fiscalização, apesar do contrato de trabalho não se confundir com o contrato de licenciamento de imagem, este último de natureza civil, não poderia a pessoa física titular do direito de imagem cedê-lo para exploração por parte de uma pessoa jurídica por ele constituída. Para a fiscalização, o licenciamento deve ser direto pela pessoa física. Mas, de qualquer sorte, ainda que fosse possível licenciar pela pessoa jurídica da pessoa física, no caso concreto haveria as práticas de artificialismo a caracterizar evasão fiscal.

O contribuinte impugnou o lançamento defendendo a possibilidade de ceder a exploração da sua imagem para a pessoa jurídica por ele constituída (parte com ele relacionada) para gerir economicamente a exploração dos direitos patrimoniais de imagem, de modo que os rendimentos pela exploração da imagem não podem ser considerados da pessoa física, mas sim da pessoa jurídica que os explora, ademais insurge-se contra a tese de artificialismo, pois todas as notas fiscais foram emitidas pela pessoa jurídica e em relação haver DIPJ sem movimento, *“apesar da emissão de Notas Fiscais, significa dizer que houve uma falha de procedimento formal, cuja irregularidade demandaria uma verificação fiscal com intuito de exigir da Pessoa Jurídica os tributos que eventualmente deixou de recolher aos cofres da União”*.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 06-38.414 - 4ª Turma da DRJ/CTA (e-fls. 570/583), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora.

Na ocasião assentou que: *“O jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física, incluídos aí os rendimentos originados da cessão do direito ao uso da imagem, sendo incabível a atribuição desses rendimentos, a título gratuito, a pessoa jurídica.”*

Ponderou a DRJ, outrossim, que estaria caracterizado o artificialismo (simulação) apontado pela autoridade lançadora, inclusive porque *“os pagamentos feitos pelo Grêmio Barueri foram diretamente na conta corrente da pessoa física, sequer transitando pela conta da pessoa jurídica (fls. 358/367), demonstrando, de forma cabal, a total desnecessidade da pessoa jurídica na exploração do direito de imagem do contribuinte”*, além disso, em duas únicas *“oportunidades*

*comprovadas em que houve o uso efetivo da imagem do impugnante, em livros ilustrados dos Campeonatos Brasileiros de 2007 e 2008, editados pela Panini Brasil Ltda, os contratos de autorização de uso de imagem foram estabelecidos diretamente entre o impugnante/atleta e a empresa (fls. 156 a 157)”.*

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 592/617), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, com seu acórdão integrativo após decisão de embargos de declaração, anteriormente relatados quanto os resultados, ementas e dispositivos, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Em decisão de embargos de declaração, é assentado não haver omissão nem contradição na decisão de segunda instância, inclusive porque *“não há que se falar em simulação na contratação de serviços com pessoas jurídicas”,* bem como dever ser observado *“[q]uanto ao fato da pessoa jurídica não ter apresentado movimentações na DIPJ relativa ao ano de 2008, o provimento deste recurso voluntário e o cancelamento do auto de infração não importam em impossibilidade de autoridade fiscal, dentro dos prazos legalmente previstos no ordenamento jurídico, buscar os direitos que porventura entenda existentes em face da pessoa jurídica”.*

Igualmente, é assentado na decisão de aclaratórios não ser necessário no ano-calendário da autuação ter um contrato entre a pessoa física e a pessoa jurídica da qual é sócio, pois *“o art. 87-A não estava em vigência no ano-calendário da autuação. Como pode, então, a Fiscalização Tributária, bem como a embargante exigir que haja um CONTRATO que NÃO era exigido nos anos 2007 e 2008? Ora, se o at. 87-A da Lei Pelé não estava em vigência inexistente qualquer razão para que haja a exigência de ajuste contratual de natureza civil para validar a cessão ou exploração do direito de imagem do atleta”.*

#### **Do contexto da análise de Admissão Prévia**

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

### Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, especialmente em razão dos paradigmas, pois, por outras palavras, houve artifício e simulação, inclusive sendo vedada a cessão da exploração do direito de imagem para a pessoa jurídica da qual o atuado é sócio.

Argumenta não ter sido caracterizada a cessão da exploração do direito de imagem na forma prevista em lei, haja vista que, no contexto incontroverso dos autos em subsunção com a legislação tributária, os valores recebidos têm natureza contraprestacional pelos serviços de natureza eminentemente pessoal prestados relativos à cessão de direitos de imagem (*jogador de futebol*) pela pessoa física e não uma exploração pela pessoa jurídica parte relacionada com o jogador (empresa da qual é sócio), por isso vindica a manutenção do lançamento com a tributação na pessoa física.

Aduz, ainda, prosseguindo em argumentos outros, que o contexto reportado não representa prestação de serviços de natureza intelectual, não se aplicando às atividades desportivas o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

Pondera que cessão de exploração de uso de imagem não se confunde com prestação de serviço, sendo uma exploração por terceiro de um patrimônio pessoal.

Aduz, outrossim, que a regra do art. 87-A da Lei nº 9.615 (Lei Pelé), incluído pela Lei nº 12.395, de 2011, não deve ser aplicado retroativamente aos fatos geradores objeto dos autos (2007 e 2008). Além disso, o dispositivo trataria apenas da cessão do direito de uso da imagem pelo atleta mediante remuneração a este, e não de cessão de direito de exploração comercial da imagem para uma pessoa jurídica ao atleta relacionado como forma artificial.

Sustenta, também, que somente com o advento da Lei nº 12.441, de 2011, ao acrescentar o art. 980-A ao Código Civil<sup>3</sup>, foi permitida a possibilidade de cessão de direito de exploração comercial ou econômica da imagem (*direito patrimonial de imagem*), com a condição de que a cessão seja para uma EIRELI (*Empresa Individual de Responsabilidade Limitada*), sendo que no caso dos autos a empresa não era uma EIRELI, logo por se tratar de uma Limitada (Ltda) não faria jus a permissão de explorar o direito de imagem da pessoa física de jogador de futebol, além de ser vedado aplicar norma posterior de forma retroativa por não ser expressamente interpretativa.

### Das contrarrazões

<sup>3</sup> Referido dispositivo (art. 980-A do Código Civil) foi revogado pela Lei nº 14.382, de 2022.

Apesar de intimado, o Contribuinte não apresentou contrarrazões (e-fl. 728).

### Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

### VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

#### Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF nº 2402-010.848, complementado pelo acórdão nº 2402-012.192**, que decidiu embargos de declaração, tem por finalidade hodierna discutir a matéria rotulada abaixo com os seus respectivos paradigmas:

**(i) Matéria: “Possibilidade de cessão de direito de exploração comercial da imagem por pessoa jurídica – Lei nº 12.441/11”**

**(i) Paradigma (1): Acórdão 9202-007.322**

**(i) Paradigma (2): Acórdão 2301-010.055**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (*§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69*), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas estão no âmbito de fiscalização de omissão de rendimentos da pessoa física, em contexto da possibilidade, ou não, do licenciamento para a exploração dos direitos de imagem da pessoa física do desportista jogador de futebol para pessoa jurídica da qual é sócio (*parte com ele relacionada*) em contexto prático com semelhanças (em todos os casos) acerca de fatos que caracterizam, ou não, evasão fiscal, sendo os fatos geradores do segundo paradigma da mesma época do acórdão recorrido e os fatos geradores do primeiro paradigma tangenciados em parte pela mesma legislação que cuida do acórdão vergastado.

Os contextos particulares de fato se assemelham.

Deveras, em todos os três acórdãos há uma acusação fiscal primeva da lavra da autoridade lançadora que aduz artificialismo no sentido de simulação no licenciamento da exploração dos direitos de imagem da pessoa física para a pessoa jurídica da qual é sócio, seja porque, a uma, não há contrato entre essas partes relacionadas (*jogador pessoa física e empresa pessoa jurídica da qual é sócio*); seja porque, a duas, ocorriam fatos específicos que apontavam um artificialismo simulatório por se observar uma vinculação entre pessoa física e clube de forma bastante peculiar e direta a não reconhecer haver um efetivo vínculo de licenciamento entre a pessoa física e a empresa da qual o desportista era sócio, nem haver contrato autônomo e independente entre a empresa do jogador e o clube de futebol.

Nos três casos não havia contratos de licenciamento entre pessoa jurídica cujo sócio é o jogador e a pessoa física do jogador, a fim de aperfeiçoar documentalmente a separação de esferas jurídicas em razão do princípio da entidade, com distinção das personalidades. Em todos os casos o contrato entre a empresa do jogador e o clube de futebol seria uma espécie de sublicenciamento, haja vista que o licenciamento primeiro competiria para a empresa do jogador que faria a exploração inicial do direito de imagem, a despeito da empresa do jogador não ter o específico contrato de licenciamento com o desportista.

O acórdão recorrido entendeu que não há a necessidade desta formalização autorizativa entre jogador e empresa da qual é um dos sócios, pois, conforme decisão nos aclaratórios: *“o art. 87-A não estava em vigência no ano-calendário da autuação. Como pode, então, a Fiscalização Tributária, bem como a embargante exigir que haja um CONTRATO que NÃO era exigido nos anos 2007 e 2008? Ora, se o at. 87-A da Lei Pelé não estava em vigência inexistente qualquer razão para que haja a exigência de ajuste contratual de natureza civil para validar a cessão ou exploração do direito de imagem do atleta”*.

Nos acórdãos paradigmas o fato de inexistir o contrato de licenciamento primeiro (*contrato entre jogador e empresa da qual é sócio*) é mais um argumento adicional para rechaçar a possibilidade da pessoa jurídica da qual o jogador é sócio explorar os direitos de imagem.

Noutro vértice, no primeiro paradigma há um argumento adicional secundário e autônomo para não reconhecer a exploração do direito de imagem por pessoa jurídica da qual o jogador é sócio, qual seja, a presença de peculiar combinação entre o contrato de trabalho do jogador e cláusula no contrato de licenciamento do direito de imagem que ocasiona vinculação imediata entre os instrumentos.

A cláusula transcrita no primeiro paradigma para tal fundamento é similar a cláusula apontada no relatório fiscal destes autos, que se mostra incontroversa.

Fatos relatados pela acusação fiscal nestes autos não são rechaçados nas instâncias julgadoras ordinárias e pelo contribuinte. Debate-se a qualificação jurídica permissiva da cessão da exploração do direito de imagem. O acórdão recorrido entende que se houver problema na pessoa jurídica, então, deve-se, no prazo regulamentar, proceder com fiscalização nela.

De sua vez, retomando, o primeiro paradigma forte no argumento autônomo da cláusula vinculatória entende que há artificialismo em sentido simulatório no contrato de licenciamento do direito de imagem pela pessoa jurídica do jogador de futebol para manter a autuação, lado outro, o acórdão recorrido compreende que o direito de imagem pode simplesmente ser explorado pela pessoa jurídica do jogador em razão de elisão fiscal autorizativa, de modo que não vai firmar a compreensão restritiva dada no primeiro paradigma para tal específico ponto.

Em outra ótica, enquanto os acórdãos paradigmas e o relatório fiscal destes autos apontam para elementos circunstanciais que atestam artificialismo e simulação na cessão da exploração do direito de imagem para a pessoa jurídica da qual o jogador de futebol é sócio, de modo a entenderem pelo lançamento de ofício na pessoa física como medida necessária, doutro lado, o acórdão recorrido não entende que tenha ocorrido qualquer problema na exploração do direito de imagem pela pessoa jurídica do jogador de futebol, considerando que há um direito elisivo no sentido de poder explorar economicamente a imagem por meio da pessoa jurídica e eventual problema na pessoa jurídica deve ser objeto de fiscalização própria.

A legislação ponderada e comentada em todos os acórdãos é sempre similar. Os imbrólios intertemporais legislativos também são os mesmos discutidos em todos os acórdãos.

Ademais, se por um lado, o acórdão recorrido de forma veemente pondera que há um direito de imagem que pode ser explorado pela pessoa jurídica da qual o jogador de futebol é sócio, lado outro, os acórdãos paradigmas em argumentos autônomos entendem que o direito de imagem é personalíssimo no sentido de ser intransmissível e intransferível para a pessoa jurídica ou, ainda que considerada a legislação posterior, não poderia retroagir para o momento dos fatos geradores, logo entendem acertado o lançamento fiscal, enquanto o acórdão recorrido entende pelo cancelamento do ato administrativo de exigência.

É possível demonstrar o dissídio interpretativo eminentemente de direito pelo critério jurídico divergente na valoração de fatos incontroversos assemelhados reportados nos acórdãos (recorrido e paradigmas), não sendo caso de reexame de provas, mas de compreensão das qualificações jurídicas adequadas à espécie.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se assemelha. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

#### Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

#### **- “Possibilidade, ou não, de cessão de direito de exploração comercial da imagem por pessoa jurídica”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Entende que deve imperar as razões de decidir dos paradigmas para o caso do acórdão recorrido.

Para os paradigmas indicados, razões recursais apresentadas e divergência jurisprudencial posta, o debate é acerca da possibilidade, ou não, de cessão de direito de exploração comercial da imagem de jogador de futebol (*atleta*) por pessoa jurídica da qual o desportista é sócio em contexto prático que caracteriza, ou não, elisão ou evasão fiscal.

A meu sentir, é preciso dividir a análise em dois momentos, quais sejam: **(i)** um primeiro relacionado a aferir **em tese** a possibilidade, ou não, de cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio; e **(ii)** um segundo relacionado ao caso prático incontroverso dado, a fim de em termos de qualificação jurídica aferir ser elisão ou evasão fiscal para apontar se é possível, ou não, a cessão da exploração do direito de imagem do jogador de futebol para a pessoa jurídica da qual seja sócio.

Sigamos para a análise subcapitular.

**(i) Possibilidade, em tese, de cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio**

Para o presente subcapítulo importa entender se, **em tese**, seria, ou não, possível a cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio na época dos fatos geradores (2007 e 2008).

A autoridade lançadora reconhece que, em tese, é possível o licenciamento da imagem, inclusive asseverando:

*“Os contratos de trabalho e de licença de uso de imagem são completamente autônomos. O primeiro tem como objeto a relação de emprego e são aplicáveis as normas da legislação trabalhista. No outro a relação é de natureza civil e o objeto é a limitação da exploração da imagem do atleta.”*

*“Mesmo não restando dúvidas acerca da independência entre os contratos de trabalho e de licença de uso de imagem, ...”*

Todavia, importa reconhecer que a autoridade fiscal não concorda que o licenciamento possa ocorrer para uma pessoa jurídica da qual o jogador de futebol seja sócio, a qual poderia sublicenciar o uso do direito de imagem, seja porque, a uma, o direito de imagem seria personalíssimo obrigando uma exploração pela própria pessoa física; seja porque, a duas, no caso concreto, há elementos de simulação a caracterizar evasão fiscal.

Pois bem. Entendo que, do ponto de vista eminentemente teórico, é sim possível a cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio na época dos fatos geradores (2007 e 2008), uma vez que, em minha análise, não há norma proibitiva. Obviamente, penso que a pessoa jurídica deve praticar atos efetivos e jamais simulatórios ou artificiais, o que analiso no subcapítulo seguinte. Explico a seguir a conclusão.

Inicialmente, pondere-se ser de todos conhecido que o bem jurídico “imagem” encontra garantia constitucional no art. 5º, incisos V, X e XXVIII, alínea “a”.

O referido bem jurídico “imagem” da pessoa física se qualifica como um “direito da personalidade” e possui características peculiares.

O Código Civil (Lei nº 10.406) enuncia em seu art. 11 que: *“Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.”*

A partir desta premissa de partida, a autoridade lançadora e as autoridades julgadoras dos paradigmas em subcapítulo similar a este, entendem que não poderia a pessoa física ceder para uma pessoa jurídica da qual seja sócio a exploração econômica de seu direito de imagem, a fim de gerenciar o licenciamento de sua imagem de forma empresarial.

Ocorre que, desde longa data, a doutrina se firmou pela distinção entre conteúdo moral e conteúdo patrimonial do direito de imagem.

Neste sentido, são *intransmissíveis* e *irrenunciáveis* os direitos morais (extrapatrimoniais) envolvendo a imagem.

O direito patrimonial envolvendo referido bem jurídico pode ser licenciado, autorizando-se, inclusive, a exploração econômica por parte de terceiro para fins de auferir ganhos com o uso e utilização da imagem em fins comerciais.

Sendo compreendido que no direito de imagem há a esfera patrimonial de cunho econômico passível de exploração, via licenciamento, havendo legitimidade para autorizar o uso e a utilização da imagem com destinação a fins comerciais, a teor da própria permissão dada no art. 20 do mesmo Código Civil, então, em respeito a proteção constitucional da livre iniciativa e da liberdade econômica, deve-se compreender possível que ocorra uma cessão da exploração deste conteúdo patrimonial para um terceiro pessoa jurídica, seja o titular pessoa física detentor da imagem sócio ou não.

O exercício da atividade empresarial é autorizado a todos no estado de direito no qual um dos fundamentos é a livre iniciativa.

Ainda que posteriormente aos fatos geradores e já tendo sido revogado, o § 5º do art. 980-A do Código Civil, na redação dada pela Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, enunciava, por outras palavras, que poderia ser atribuída à Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de imagem de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

Mencionado § 5º do art. 980-A do Código Civil, na redação dada pela Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, foi revogado pela Lei nº 14.382, de 27 de junho de 2022, a fim de atualizar o Código Civil, considerando que a figura jurídica da EIRELI foi extinta pelo art. 41 da Lei nº 14.195, de 26 de agosto de 2021. O capítulo no qual veiculado o artigo 41 é denominado de “DESBUROCRATIZAÇÃO EMPRESARIAL” e o dispositivo reza que: “Art. 41. As empresas individuais de responsabilidade limitada existentes na data da entrada em vigor desta Lei serão transformadas em sociedades limitadas unipessoais independentemente de qualquer alteração em seu ato constitutivo.”

Perceba-se que em nenhum momento, apesar da revogação, deixou-se de considerar a possibilidade de a pessoa física ceder direitos patrimoniais de imagem para pessoa jurídica da qual seja sócio.

A Fazenda Nacional chega a ponderar que a cessão do direito de imagem só deveria ser válida para fatos geradores posteriores a vigência (em 9/1/2012) da Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, que criou o § 5º do art. 980-A do Código Civil, pleiteando que não se dê efeito retroativo para a norma e que só se aplique se a pessoa jurídica for EIRELI, conquanto não comente que o dispositivo está hodiernamente revogado e que é incontroverso nos autos que a pessoa jurídica é uma limitada (LTDA).

Essa revogação muda a possibilidade de a pessoa física ceder direitos patrimoniais de imagem para pessoa jurídica?

A meu sentir, não!

Considero o reconhecimento doutrinário e jurisprudencial quanto ao conteúdo patrimonial do direito de imagem, possibilitando, assim, compreender que pode ser explorado economicamente e, por consequência, através de uma empresa em qualquer que seja o seu formato, vez que deve se submeter as regras e normas da ordem econômica, assegurando-se o livre exercício da atividade econômica a ser explorada sobre o conteúdo patrimonial do direito de imagem por meio de pessoa jurídica, até mesmo face a liberdade de livremente se estruturar para exercer atividade econômica de forma organizada empresarialmente.

Noutro vértice, cabe pontuar que a Medida Provisória nº 690, de 31 de agosto de 2015, tentou acrescentar dispositivos na Lei nº 9.430, em relação especialmente ao regime tributário do lucro presumido, para que receitas decorrentes de atividades como a cessão de direitos patrimoniais de imagem de pessoa física explorada por pessoa jurídica fossem adicionadas à base de cálculo do tributo sem a aplicação dos percentuais de presunção de que trata a Lei nº 9.249, de 1995, a fim de elevar, por política legislativa, a tributação.

No ponto que elevava a tributação das empresas do lucro presumido que exploram atividade econômica de direitos patrimoniais de imagem de pessoa física explorada pela pessoa jurídica, a Medida Provisória não obteve sucesso, contudo ela demonstra que sempre foi possível diante da livre iniciativa e do conteúdo patrimonial do direito de imagem ter este direito cedido e explorado por pessoa jurídica. A exposição de motivos da Medida Provisória bem delineava a preocupação com a carga tributária, mas, doutro lado, reconhecia como válido o formato.

É um problema de política legislativa a carga tributária ser reduzida, mas não há vedação para a exploração da imagem por pessoa jurídica da qual a pessoa física seja sócio.

Por conseguinte, a cessão da exploração da vertente patrimonial do direito de imagem para uma pessoa jurídica sempre foi permitida, independentemente de lei, haja vista ser uma consequência do próprio fundamento constitucional da livre iniciativa e do primado que assegura o livre exercício de atividade econômica em nossa República.

Há, ainda, quem reconheça, como o faz o acórdão recorrido, que a cessão da exploração da vertente patrimonial do direito de imagem para uma pessoa jurídica esteja autorizada e prevista no art. 129 da Lei nº 11.196, porém, a meu ver, o dispositivo trata exclusivamente de “prestação de serviços” e a exploração econômica (comercialização) da vertente patrimonial do direito de imagem de uma pessoa física por outra pessoa, física ou jurídica, que recebe a autorização para a exploração comercial não é prestação de serviços. Trata-se de sublicenciar o direito de uso da imagem em razão da licença que recebe para comercializar o direito patrimonial traduzido pela imagem da pessoa física.

Certamente, o “jogar futebol” não é o objeto licenciado, tampouco é possível considerar que o jogador de futebol preste serviço intelectual na concepção doutrinária do termo. Serviço intelectual artístico ou cultural são os exercidos, por exemplo, por artistas, figurinistas, teatrólogos etc. Desporto e cultura na própria visão do texto constitucional não se confundem.

A licença ou autorização concedida ou cessão é para a exploração econômica (comercialização) da imagem e isso não é sequer prestação de serviço ou, caso queira se entender que se cuida de prestação de serviço, então o serviço prestado será de agenciamento, mas não de “jogar futebol” em si mesmo e a nível de Tribunais estaduais não vêm se entendendo que seja agenciamento ou qualquer outra espécie de serviço. Se fosse entendido como serviço só aí se falaria no art. 129 da Lei nº 11.196. Portanto, se não há serviço, não vejo como aplicar de forma direta o art. 129, embora, nem por isso, se deixe de existir a possibilidade da cessão da exploração da imagem por força da livre iniciativa e do amplo direito de empresariar e de se organizar.

Penso, realmente, que não é prestação de serviços, aliás, na prática tributária, discute-se a não incidência do ISS (Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza), **por não ser serviço**, inclusive os Municípios não tem conseguido, em regra, incluir a cessão de imagem no rol da lista de serviços, ainda que busquem ora fazê-lo como “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” (item 3.02) ou como “serviço diverso de veiculação de propaganda e publicidade” (item 17.06) ou como “agenciamento, corretagem ou intermediação” (item 10.3). Ademais, a Súmula Vinculante 31 assenta que “[é] inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis” e há teses a indicar que cessão de imagem ou de sua exploração não é serviço e seria uma espécie de bem móvel.

Em recente agravo de instrumento em agravo em Recurso Especial no STJ observa-se bem esse debate que é dado nos Tribunais pátrios estaduais ou do distrito federal sobre essa questão que envolve o ISS, veja-se:

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2164483 - SP (2022/0207579-0)

#### DECISÃO

Trata-se de agravo interno interposto pelo MUNICÍPIO DE SÃO PAULO contra a decisão da Presidência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de fls. 403/405.

O recurso especial foi interposto, com fundamento no art. 105, inciso III, alíneas a e c, da Constituição Federal (CF), contra o acórdão proferido pelo TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO assim ementado (fl. 164):

AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO ISS - Exercícios de 2015 a 2020 - Município de São Paulo Procedência em primeiro grau - Cessão dos direitos de exploração comercial de uso da imagem, voz e apelido que não se configura em prestação de serviço - Obrigação que se configura em dar e não de fazer - Precedentes desta C. Corte - Sentença mantida - Apelo municipal improvido.

Os embargos de declaração opostos foram rejeitados (fls. 240/243).

A parte adversa apresentou contrarrazões (fls. 269/289).

O recurso não foi admitido, o que ensejou a interposição de agravo em recurso especial.

Às fls. 403/405, a Presidência deste Tribunal não conheceu do agravo ante a incidência do óbice da Súmula 182/STJ, por analogia.

Contra a decisão foi interposto o agravo interno ora examinado, no qual a parte recorrente, ora agravante, impugna a decisão agravada.

Não foi apresentada impugnação (fl. 419).

É o relatório.

Diante das alegações da parte agravante, reconsidero a decisão agravada e passo ao exame do recurso especial.

No recurso especial, a parte ora agravante aponta violação do art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), dos itens 3.02 e 10.03 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 bem como do art. 166 do CTN.

Irresigna-se contra o entendimento do Tribunal de origem de não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os serviços previstos no item 3.02 da Lei Complementar 116/2003. Defende, em suma, que "a atividade desenvolvida pelas autoras subsume-se àquela prevista no item 3.01 da Lei n.º 13.701/2003 da Lista de Serviços municipal, que corresponde ao item 3.02 da anexa a Lei Complementar nº 116/2003" (fls. 216/217).

Destaca que:

Nesse caso, não há licenciamento por parte da autora, (já que as imagens não são suas), mas sim efetiva intermediação. E esta atividade encontra-se prevista no item 10.03 da Lei Complementar nº 116/03.

Os serviços objeto dos contratos discutidos encontram-se descritos no item 3.02 da Lei Complementar n. 116/03, e também incluem serviços previstos no item 10.03 da mesma lista. Tem-se, pois, que a incidência do ISS sobre os fatos geradores impugnados, encontra-se regularmente previsto na lista de serviços da lei complementar e da lei municipal.

Dessa forma, a alegação em tese de que tais atividades não envolveriam obrigações de fazer não é verdadeira, posto que a cessão de uso da imagem é apenas uma das diversas obrigações envolvidas no contrato (fl. 228).

Defende, quanto ao art. 166 do CTN, a ilegitimidade ativa para pleitear a restituição dos valores recolhidos, porque não ficou comprovado que a parte recorrida havia preenchido os requisitos previstos na legislação federal para tanto.

O Tribunal de origem, chancelando o entendimento adotado pelo magistrado de primeiro grau, com base na documentação analisada, concluiu pelo

afastamento da exigência do imposto municipal na prestação de serviços da parte autora indicados na inicial (cessão de uso de direitos de nome, apelido desportivo, voz e imagem referente ao atleta Danilo Gabriel de Andrade), por não configurar como prestação de serviços, portanto, não podendo ser hipótese de incidência de ISS. Afirmou que se tratava de "obrigação que se configura em dar e não de fazer" (fl. 164).

Logo, rever o entendimento do Tribunal de origem a fim de verificar o enquadramento da atividade da parte recorrida/ora agravada como passível de incidência do ISS demandaria o reexame de material fático-probatório dos autos e a interpretação de cláusulas contratuais, tarefa defesa em recurso especial, conforme assentado na jurisprudência desta Corte acima colacionada. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO ART. 113, § 3º, DO CTN. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 211/STJ. ISS. CESSÃO DE USO DE IMAGEM DE ATLETA. FATO GERADOR E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. AUSÊNCIA. ACÓRDÃO EMBASADO EM PREMISSAS FÁTICAS E NA INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS.

REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS N. 05 E 07/STJ.

APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - O descumprimento de obrigação acessória, suposta violação ao art. 113, § 3º, do CTN, não foi examinado pela Corte de origem. A ausência de enfrentamento da questão objeto da controvérsia pelo Tribunal a quo, não obstante oposição de Embargos de Declaração, impede o acesso à instância especial, porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula n. 211/STJ.

III - Rever o entendimento do tribunal a quo, que enquadrou a atividade desenvolvida pelo ora Agravado no item 3.02 da lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003 (declarado inconstitucional), com o objetivo de acolher a pretensão recursal de enquadrá-la no subitem 17.06 da apontada lista, reconhecendo, por conseguinte, a legitimidade da incidência do ISS, demandaria necessária análise de cláusulas contratuais e revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz dos óbices contidos nas Súmulas n. 5 e n. 7 desta Corte.

IV - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da

manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

V - Agravo Interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 2.102.042/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 12/9/2022, DJe de 15/9/2022 - sem destaque no original)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISSQN. CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM E PREMIAÇÕES RECEBIDAS POR ATLETAS PROFISSIONAIS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. CERCEAMENTO DE DEVESA. NÃO COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. LISTA DE SERVIÇOS. ENQUADRAMENTO. NECESSIDADE DE REVISÃO DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO E DE INTERPRTAÇÃO DE CLÁUSULAS CONTRATUAIS.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 5/STJ E 7/STJ.

[...]

7. No que tange à incidência do ISSQN sobre a cessão de direitos de imagem e premiações recebidas por atleta profissional, o aresto vergastado consignou: "(...) Conforme se denota dos autos, não houve prestação de serviços de "fazer", mas sim de "dar", pois se trata de remuneração pelo uso do direito de imagem, sem qualquer cessão de marcas ou propaganda, muito menos poderiam ser enquadradas as premiações em serviços de atletas e manequins. As premiações recebidas são salários, portanto, não sujeitas ao ISS. (...) No entanto, no caso dos autos, não há similaridade entre os serviços previstos na legislação e aqueles prestados pela empresa apelada, de forma que, sem previsão legal, os autos de infração são nulos".

8. A Corte local, com base em detalhada apreciação das provas constantes dos autos, mormente o contrato social da recorrente, outros contratos e notas fiscais, concluiu que a atividade prestada não configura serviço, não sendo possível seu enquadramento nos itens 3.02 e 37.01 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

9. Modificar tal conclusão, de modo a acolher a tese do recorrente, demanda o reexame do acervo fático-probatório dos autos e a interpretação de cláusulas contratuais, o que é inviável em Recurso Especial. incidência das Súmulas 5/STJ e 7/STJ. Precedentes: AgInt no AREsp 885.794/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 19.6.2018; AgInt no AREsp 496.316/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 29.6.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1.323.224/RJ, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 7.8.2017.

10. Recurso Especial não conhecido.

(REsp n. 1.771.646/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/11/2018, DJe de 11/3/2019 - sem destaque no original.)

Ante o exposto, com base no caput do art. 259 do Regimento Interno do STJ, reconsidero a decisão agravada de fls. 403/405 para conhecer do agravo e não conhecer do recurso especial.

Por fim, majoro, em desfavor da parte recorrente, em 10% (dez por cento) o valor de honorários sucumbenciais já arbitrado, nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados, se aplicáveis, os limites percentuais previstos nos §§ 2º e 3º desse mesmo dispositivo.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília, 01 de outubro de 2024.

MINISTRO PAULO SÉRGIO DOMINGUES - Relator

(AgInt no AREsp n. 2.164.483, Ministro Paulo Sérgio Domingues, DJe de 07/10/2024)

De qualquer sorte, ainda assim, pondero que, em recente julgado envolvendo cessão de exploração do direito de imagem de jogador de futebol para uma pessoa jurídica, o Tribunal Regional da 3ª Região assentou entendimento pela aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196.

Pondero, no entanto, que ao ler a íntegra do acórdão observei que a Douta autoridade julgadora adotou como razões para aplicação do referido dispositivo caso concreto anterior bastante debatido julgado naquela Colenda Corte sobre famoso apresentador de televisão. A meu ver, a situação do apresentador é diferente do jogador de futebol, pois o apresentador não cede por si só a exploração do direito de imagem, mas executa serviços de apresentação de programas de auditório e autoriza a utilização de sua imagem em publicitários, valendo-se de pessoa jurídica da qual participa como sócio. Aí sim cabe o art. 129 da Lei nº 11.196, por expressa disposição legal, havendo um serviço intelectual de cunho artístico.

De qualquer forma, eis a ementa do acórdão do jogador de futebol no qual se aplicou o art. 129 da Lei nº 11.196, *in verbis*:

AGRAVOS INTERNOS. IMPOSTO DE RENDA. OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE DIREITOS DE USO DE NOME, VOZ E IMAGEM. CONTRATO FIRMADO COM PESSOA JURÍDICA. ARTIGO 129 DA LEI N. 11.196/2005. FRAUDE NÃO COMPROVADA. PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA ANTERIORMENTE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR DA CAUSA EXORBITANTE. APRECIÇÃO EQUITATIVA. POSSIBILIDADE. RECURSOS DESPROVIDOS.

1. Este Tribunal Regional Federal já se manifestou no sentido de que, para afastar a disposição insculpida no artigo 129 da Lei n. 11.196/2005, é necessária a comprovação do abuso da personalidade jurídica.
2. Contrato de licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do embargante, atleta profissional, firmado por meio de pessoa jurídica constituída em data anterior à celebração e ainda ativa.

3. Não se pode presumir a existência de fraude em contrato de uso de direito de imagem de atleta firmado por intermédio de pessoa jurídica. Necessidade de comprovação.

4. O conjunto fático-probatório existente nos autos impõe o reconhecimento da inexigibilidade dos créditos tributários referentes à suposta omissão de rendimentos recebidos da UNIMED por força de contrato de cessão de imagem do embargante e, por consequência, das multas de ofício correspondentes.

5. A fixação da verba honorária pela simples aplicação dos percentuais dos §§ 2º e 3º do art. 85 do CPC, em casos como o dos autos, em que o valor da causa ou da condenação se afigure de elevado valor, não atende à proporcionalidade e razoabilidade na remuneração do trabalho desenvolvido nos autos pelo advogado, implicando, ademais, excessivo ônus à parte adversa.

6. A Suprema Corte já se manifestou pela possibilidade de fixação dos honorários sucumbenciais por critério de equidade, nos termos do art. 85, § 8º, do CPC, nas causas em que se afigure alto o valor da causa em razão do proveito econômico pretendido pelo requerente.

7. O E. STF reconheceu repercussão geral (Tema nº 1.255) no Recurso Extraordinário nº 1.412.069, em que se discute, à luz dos artigos 2º, 3º, I e IV, 5º, caput, XXXIV e XXXV, 37, caput, e 66, § 1º, da Constituição Federal, a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça ao art. 85, §§ 2º, 3º e 8º, do Código de Processo Civil, em julgamento de recurso especial repetitivo, no sentido de não ser permitida a fixação de honorários advocatícios por apreciação equitativa nas hipóteses de os valores da condenação, da causa ou o proveito econômico da demanda serem elevados, mas tão somente quando, havendo ou não condenação: (a) o proveito econômico obtido pelo vencedor for inestimável ou irrisório; ou (b) o valor da causa for muito baixo (Tema 1.076/STJ).

8. Fixação dos honorários em consonância com o entendimento do C. STF.

9. Agravos internos desprovidos.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 0002319-33.2019.4.03.6182, Rel. Desembargador Federal SAMUEL DE CASTRO BARBOSA MELO, julgado em 10/05/2024, DJEN DATA: 15/05/2024)

Analisando a vertente constitucional e a ótica do direito civil, penso que basta considerar que o direito de imagem possui vertente patrimonial que pode ser economicamente explorada, logo, neste campo teórico, pode ser cedido para exploração econômica por pessoa jurídica diante do fundamento constitucional da livre iniciativa e do primado que assegura o livre exercício de atividade econômica. Afinal, em ótica do direito privado o que não é proibido deduz-se permitido.

Advirta-se, pela oportunidade, que o art. 11 do Código Civil não proíbe a cessão da exploração econômica patrimonial do direito de imagem. O dispositivo trata do caráter moral em torno do direito à imagem.

Importante, ainda, dizer que, em meu sentir, por ordem normativa, também não se aplica o art. 49 da Lei nº 9.610, que previu no dispositivo a possibilidade de cessão dos direitos autorais e conexos, rol em que se incluiria o direito à imagem de conteúdo patrimonial. Quando muito o direito de imagem conexo seria o do trabalho autoral correlato, como, por exemplo, a cessão de uso da imagem de um personagem do trabalho literário. De qualquer sorte, em julgado sobre o “direito autoral”, a partir de precedente do STJ, colhe-se lição que serve ao direito de imagem da pessoa física não ligados ao direito de autor, pois firma premissa geral: *“Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais”* (REsp n. 74.473/RJ, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999, p. 157).

O ponto nefrágico é que as normas constitucionais e o campo de atuação do direito privado autorizam a cessão da exploração da imagem em vertente patrimonial.

Apesar de não ser caso de aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, por não ser caso de prestação de serviços na cessão da exploração do direito de imagem, tenho que a ADC 66 nos apresenta em seu inteiro teor diversas lições sobre a importância da livre iniciativa e do dever de mínima interferência na liberdade de empreender, de contratar e de se organizar para desenvolver a atividade econômica, que podem ser aplicadas em inteligência ao caso da cessão da exploração do direito de imagem em vertente patrimonial.

A Fazenda Nacional questiona que o art. 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), incluído pela Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, veio a permitir que a pessoa física fizesse uma cessão direta do uso de imagem do atleta para ser explorado pela entidade desportiva com a qual se tivesse estabelecido o contrato especial de trabalho de jogador de futebol, todavia não poderia ter efeito retroativo aos fatos geradores objeto dos autos (2007 e 2008) e o dispositivo só prevê a cessão de exploração comercial da imagem para a pessoa jurídica do clube e não para pessoa jurídica constituída pelo própria atleta e sempre impõe que exista instrumento contratual sobre a cessão.

Pois bem. Repito, novamente, que normas constitucionais e o campo de atuação do direito privado autorizam a cessão da exploração em vertente patrimonial diretamente da pessoa física do atleta para a pessoa jurídica da qual ele seja titular ou um dos sócios. A norma da Lei Pelé só vem aclarar uma possibilidade de negociação direta com o clube, sem desprezar outras possíveis alternativas no campo da liberdade de se organizar para a exploração da vertente patrimonial do direito de imagem.

A previsão para a existência expressa de um contrato para regular a cessão da imagem se deve ao fato de nessa modalidade, se optada pelo jogador, haver a necessidade de se distinguir a imagem do contrato especial de trabalho desportivo, inclusive o parágrafo único (posteriormente adicionado) vai estabelecer limite legal em termo percentual. Nada impede que, por exemplo, no direito de se organizar e de desenvolver atividade econômica exploratória por meio de pessoa jurídica o atleta não estabeleça uma exploração integral pelo clube e mantenha

empresa própria para a exploração de sua imagem e, aliás, ao invés de firmar contrato individualizado de licenciamento com empresa da qual é sócio, simplesmente, de forma objetiva, já outorgue no objetivo social do contrato social da pessoa jurídica, com sua anuência, a específica finalidade exploratória de sua imagem, concedendo o licenciamento para a exploração econômica da imagem do atleta. Então, não necessariamente haverá um contrato, sendo importante que ocorra um específico tratamento acerca do licenciamento, que poderia ser diretamente em cláusula objetiva no contrato social.

Logo, essas ponderações da Fazenda Nacional, em ótica normativa analisada, não lhe são favoráveis.

Tem-se, igualmente, que destacar, hodiernamente, estar em vigor a Lei nº 14.597, de 14 de junho de 2023 (Lei Geral do Esporte), a qual previu o que já era possível, conforme abordado em linhas pretéritas:

Art. 164. O direito ao uso da imagem do atleta profissional ou não profissional pode ser por ele cedido ou explorado por terceiros, inclusive por pessoa jurídica da qual seja sócio, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho esportivo.

(...)

§ 4º Deve ser efetivo o uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação e a fraude.

Em tese, não haveria nenhuma irregularidade jurídico-tributária, tampouco qualquer proibição, na cessão da exploração do direito de imagem para **efetiva** exploração econômica **em forma de atividade organizada e estruturada a ser exercida por uma pessoa jurídica**.

Neste sentido, **em análise teórica**, é possível a cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio na época dos fatos geradores (2007 e 2008). **Cabe, doravante, analisar o contexto prático incontroverso posto**, a fim de atestar a legitimidade, ou não, do licenciamento outorgado para a pessoa jurídica, aferindo se é acertado concluir que tenha ocorrido uma efetiva exploração pela pessoa jurídica caracterizando elisão fiscal.

**(ii) Possibilidade, ou não, de cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio em contexto prático indicado como incontroverso nos autos (caso de simulação/artificialismo/evasão fiscal ou mera elisão fiscal autorizada?)**

Após compreender que, em tese, é possível a cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio na época dos fatos

geradores (2007 e 2008), cabe, doravante, entender se essa possibilidade se concretiza com o contexto descortinado como incontroverso nos autos, a fim de aferir se a subsunção normativa foi, ou não, acertada, se a qualificação jurídica resta adequada. É preciso saber se estamos diante de elisão ou de evasão fiscal.

O primeiro acórdão paradigma se apresenta no primeiro subcapítulo diferente do pensar deste Conselheiro, logo, no ponto, não cabe aplicá-lo. Porém, o paradigma também desenvolve o racional deste novo subcapítulo. No referido precedente é ponderado o seguinte para iniciar a análise: *“Ainda que não fosse este o caso, isto é, ainda que se admitisse que, no caso de cessão de exploração de direito de imagem por pessoa jurídica, a forma como a operação foi realizada neste caso revela que foi criada uma situação absolutamente artificial...”*. Após isso, o paradigma passa a analisar os elementos de artificialidade.

Aliás, a autoridade lançadora (e-fls. 463/515) deste processo também desenvolve um debate em tese sobre a possibilidade, ou não, da cessão da exploração do direito de imagem, mas, na sequência, igualmente, trata de motivação autônoma e independente relacionada com as características de evasão fiscal que afastariam tese autônoma de elisão permitida.

Muito bem. Passo a análise das características específicas do incontroverso para aferir se é elisão ou evasão, partindo de uma lógica primeira, em meu pensar, que é possível em tese ceder a exploração do direito de imagem para pessoa jurídica da qual o desportista seja sócio.

É incontroverso nos autos<sup>4</sup>, especialmente assentado nas instâncias ordinárias soberanas na análise de fato ou por dizeres do próprio contribuinte ou de sua empresa:

- que não há contrato entre as partes relacionadas (*jogador de futebol pessoa física e empresa pessoa jurídica da qual é sócio*);
- que a pessoa física chegou a receber em 2008 a título de licenciamento do direito de imagem valores diretamente do clube, quando o contrato de exploração de direitos de imagem era firmado por pessoa jurídica da qual o jogador de futebol era sócio e o clube (não passando pela pessoa jurídica);
- que a pessoa jurídica da qual o jogador de futebol era sócio não declarou movimentação financeira e contábil em 2008;
- que a pessoa jurídica da qual o jogador de futebol era sócio faturava com exclusividade para o clube de momento, sendo a única operação observável;

<sup>4</sup> **Quanto ao simples cotejo de informação incontroversa em índole de recurso especial, o STJ entende que:** *“Não se aplica ao caso a Súmula 7/STJ, pois, consoante já proclamou esta Corte, ‘não constitui reexame de prova a ponto de ensejar o não-conhecimento do especial, a mera aferição da existência de determinado fato incontroverso e necessário ao deslinde da causa, dependente de simples cotejo entre documentos (prova pré-constituída), como, por exemplo, a análise quanto à data em que se verificou determinado acontecimento’ (REsp 120.195/MG, 1ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 16.2.1998, p. 32).”* (AgRg no REsp n. 1.097.356/ES, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/8/2010, DJe de 24/8/2010). Também, consta a mesma passagem e citação em voto-vista da Ministra Assusete Magalhães no AgInt no REsp n. 1.683.673/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/8/2022, DJe de 10/11/2022.

- que havia peculiar combinação entre o contrato de trabalho do jogador e cláusula no contrato de licenciamento do direito de imagem que ocasiona vinculação imediata entre os instrumentos;
- que os direitos de arena e os direitos de imagem para o livro de figurinhas Panini eram pagos diretamente para a pessoa física do jogador, não havendo intermediação da pessoa jurídica;
- que a pessoa jurídica da qual o jogador de futebol era sócio, uma vez intimada pela fiscalização para prestar informações, respondeu a intimação com a assinatura de seu sócio-gerente, que era o próprio desportista, afirmando “[a] Empresa não possui Livro Diário e Razão ref: aos anos de 2007 e 2008, pois o bloco de nota fiscal até a presente data esteve sempre em meu poder” (e-fl. 386, ponderado no relatório fiscal e-fl. 468).

Diante de referido arcabouço apresentado pelas instâncias ordinárias ou dado como incontroverso pela colaboração do fiscalizado é preciso decidir se a qualificação jurídica dada pelo lançamento realmente foi equivocada e se o acórdão recorrido efetivamente aplicou corretamente o direito à espécie apontando a adequada subsunção normativa e correta qualificação jurídica.

Pois bem. Entendo que, do ponto de vista prático no que se apresenta como incontroverso, não se mostra adequada a subsunção normativa aplicada pelo acórdão recorrido, sendo acertado o entendimento da autoridade lançadora na tese de simulação que aí, sim, vai indicar que o direito de imagem deve ser tributado na pessoa física quando houver situação de artificialismo da pessoa jurídica que não explora efetivamente a atividade econômica em relação a imagem do jogador de futebol ou de qualquer desportista.

O acórdão recorrido contém passagens elogiáveis e técnicas sobre o instituto teórico do direito de imagem, apesar de algumas ressalvas, como, por exemplo, o meu pensar de não ser prestação de serviço (havendo as teses do ISS para bem refletir o ponto), porém o aspecto valorativo prático dado como incontroverso nos autos aponta para solução final diversa da encaminhada naquela decisão recorrida, pois não estaremos diante de elisão, mas de evasão.

Deveras, não estamos diante situação incontroversa que se apresente como mera elisão fiscal. O contexto dado é de simulação decorrente de artificialismo que autoriza a requalificação da sujeição passiva para a pessoa física, por ser quem realmente auferiu os valores a título de rendimento.

Diante dos fatos incontroversos apresentados resta evidenciado o artificialismo que desvirtua a compreensão de uma efetiva cessão da exploração do direito de imagem para a pessoa jurídica da qual o jogador de futebol é sócio. Ora, a realidade efetivamente ocorrida, que se apresenta incontroversa, norteia que os rendimentos são juridicamente da pessoa física.

Veja-se, como apontou a autoridade fiscal e é incontroverso nos autos:

- (i) a pessoa jurídica sequer possuía livro diário e razão;

(ii) o contribuinte (jogador de futebol) escrevendo em nome da empresa chega a redigir e subscrever como sócio-administrador a afirmativa “[a] Empresa não possui Livro Diário e Razão ref: aos anos de 2007 e 2008, pois o bloco de nota fiscal até a presente data esteve sempre em meu poder”;

(iii) a pessoa jurídica não declara movimento econômico, nem financeiro, em 2008;

(iv) a pessoa física chega a receber valores diretamente do clube a título de direito de imagem sem passar pelo caixa da pessoa jurídica com quem o clube em tese tem assinado o contrato da cessão de uso da imagem;

(v) a pessoa jurídica não explora o direito de imagem quando a negociação é com a Panini sobre o álbum de figurinhas do campeonato brasileiro, mantendo operação exclusiva de faturamento e particularizado com o clube de momento (*o faturamento de direito de imagem ocorre apenas para o clube ou, por outras palavras, a pessoa jurídica opera, por regra, faturando para um único clube e faz apenas isso como atividade*);

(vi) a empresa da qual o jogador de futebol é sócio e a pessoa física dele não têm um contrato preliminar regendo o licenciamento ou outorgando o poder exploratório da imagem do jogador, sendo que a empresa tem outro sócio no quadro social e a cláusula do objeto social do contrato social é genérica, sem uma outorga direta do direito de imagem do jogador;

(vii) o contrato de cessão de direito de imagem entre clube e empresa do jogador, diante de todo este conjunto fático incontroverso e frente ao concomitante contrato de trabalho do jogador com o clube finda por apresentar cláusula vinculativa entre os instrumentos a tornar indissociável a relação da pessoa física com sua imagem diretamente cedida diretamente ao clube sem uma efetiva exploração econômica em termos empresariais pela pessoa jurídica da qual o desportista é um dos sócios.

O contexto de uniformização pressupõe não apenas entender ser possível a cessão do direito de imagem para pessoa jurídica, mas também que não ocorra artificialismo em termos de simulação na cessão da exploração do direito de imagem por pessoa jurídica. Importa compreender o efetivo caráter elisivo da cessão da exploração do direito de imagem, que aqui não se observa pelo incontroverso acima delineado, a despeito da posição em contrário do acórdão recorrido.

O acórdão recorrido não entende que tenha ocorrido qualquer problema na exploração do direito de imagem pela pessoa jurídica da qual o jogador de futebol é um dos sócios, considerando que há um direito elisivo no sentido de poder explorar economicamente a imagem por meio da pessoa jurídica. Para o acórdão recorrido, basta isso por si só.

Entretanto, não me parece elisão fiscal quando o formato prático incontroverso se molda a figura da simulação com características variadas que tomadas no todo apontam para

artificialismo, pois resta caracterizada a evasão fiscal nesta hipótese e não elisão, sendo, a meu ver, correta a qualificação jurídica evasiva.

Aliás, essa correta qualificação jurídica é exatamente a encaminhada pela autoridade lançadora, então, no controle de legalidade do ato administrativo, não vejo correção para a atividade de lançamento quando a pessoa jurídica se apresenta como mera emissora de nota fiscal, nada mais apresentando a caracterizar a exploração econômica efetiva e não tendo atividade organizada, que é o elemento característico de uma pessoa jurídica, ainda mais uma limitada com mais de um sócio, como o do caso incontroverso dado.

Tivesse o contribuinte realmente pretendido explorar empresarialmente a sua imagem por meio de pessoa jurídica da qual é sócio precisaria, por exemplo, demonstrar uma organização tendente a tal exploração, inclusive com elementos de estruturação da escrituração de despesas, de direitos e de obrigações na sociedade empresária em relação a imagem explorada, recebendo todos os valores pela pessoa jurídica que seria a cuidadora do sublociamento e nunca diretamente na pessoa física em confusão patrimonial, externando efetiva atuação empresarial com rotina e operacionalização da atividade econômica organizada. Assim, decerto não haveria elemento que caracterizasse uma simulação e tornaria possível se falar em elisão fiscal permitida.

A própria Lei Geral do Esporte (Lei nº 14.597, de 14 de junho de 2023), que é bem recente, preocupou-se em estabelecer o que já era uma consequência normativa decorrente do contexto legislativo que exige observar os fatos efetivamente ocorridos, de modo que deve ser efetivo o uso comercial pela pessoa jurídica da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação (Lei nº 14.597, art. 164, § 4º).

Ora, tenha-se em vista que as situações em que o contribuinte do imposto será uma pessoa física e aquelas em que será uma pessoa jurídica levam também em consideração a natureza da renda auferida, de modo que será receita imputada à pessoa jurídica quando restar demonstrado o fim especulativo de lucro em atividade econômica organizada explorando um direito patrimonial e a imagem possui conteúdo patrimonial, porém não se pode compreender que tenha ocorrida a efetiva exploração em atividade econômica organizada (empresarial) se sequer houve estruturação efetiva do negócio, limitando-se a meras emissões de notas fiscais, havendo, até mesmo, confusão patrimonial quando os depósitos para quitar as notas fiscais eram diretamente na conta da pessoa física em certas situações.

Não me parece acertado concluir, como fez o acórdão recorrido, integrado por sua decisão de embargos, que não ocorra simulação e que seria obrigação da fiscalização atuar a pessoa jurídica pelo fato da empresa, por exemplo, não ter escriturado movimentação em 2008, a fim de *“dentro dos prazos legalmente previstos no ordenamento jurídico, buscar os direitos que porventura entenda existentes em face da pessoa jurídica”* (e-fl. 668 da decisão de embargos).

Ora, é exatamente pelo artificialismo, apontando que os fatos efetivamente ocorridos são rendimentos da pessoa física, que a autuação se perfaz nesta e não na empresa. É

importante dizer que a autoridade fiscal tem a competência para identificar o sujeito passivo da relação tributária (CTN, art. 142, art. 121, caput e parágrafo único, I, art. 118, I e II, art. 149, V, art. 123, art. 150, § 2º). No caso houve uma adequada requalificação da sujeição passiva com reclassificação dos valores como rendimentos da pessoa física. O ponto nodal é que documentos particulares não têm o condão de alterar a sujeição passiva da obrigação tributária quando consideradas todas as circunstâncias que se mostraram incontroversas.

Observe-se que, além de outros elementos, a inexistência de declaração de movimentação econômico-financeira, bem como a ausência de escrituração contábil-fiscal em livros razão e diário, assim como a presença de confusão patrimonial não se obrigando a pessoa jurídica a prestar contas e sem separar os patrimônios social e da pessoa física do atleta, vez que, simplesmente, havia depósitos que seriam de propriedade da pessoa jurídica e eram diretamente transferidos do clube para conta da pessoa física, inclusive vinculante o contrato de imagem diretamente entre atleta e clube, não desempenhando qualquer boa governança ou sustentabilidade corporativa, afasta a tese de atividade econômica organizada por parte da pessoa jurídica quanto à exploração do direito de imagem do desportista sócio.

Por último, em relação aos direitos de imagem do álbum de figurinhas recebidos de Panini Brasil Ltda e aos direitos de Arena recebido da pessoa jurídica Sindicato de Atletas Profissionais do Estado de SP, cujos valores foram entregues diretamente para a pessoa física sem sequer se cogitar em haver intervenção da pessoa jurídica (a PJ não declara esses valores), mas que a decisão recorrida decota do lançamento, tudo a título de direito de imagem elisivo permitido, sem nem ocorrer a cessão para a pessoa jurídica, também se impõe o restabelecimento do lançamento. Aqui, neste ponto, como conexão do capítulo de direito de imagem recorrido e tratado de forma uniforme pela decisão vergastada e apreciado neste subcapítulo. É corolário lógico. Observe-se, aliás, que o STJ compreende e enfatiza que o *“Direito de Imagem [...] não se confunde com o de Arena [Lei 9.615, art. 42, caput, § 1º]”* (STJ, REsp 113.963/SP, Rel. Ministro ALDIR PASSARINHO JUNIOR, QUARTA TURMA, julgado em 20/9/2005, DJ 10/10/2005, p. 369), sendo que *“[o] direito de arena é uma exceção ao direito de imagem, e deve ser interpretado restritivamente”* (STJ, AgRg no Ag 141.987/SP, Rel. Ministro EDUARDO RIBEIRO, TERCEIRA TURMA, julgado em 15/12/1997, DJ 18/05/1998, p. 88).

Sendo assim, mesmo entendendo pela possibilidade de exploração do direito de imagem por pessoa jurídica que tenha por sócio pessoa física de desportista, tenho que, diante do artificialismo/simulação do caso dado por elementos incontroversos reportados, impõe-se a reforma do acórdão vergastado em favor do recorrente (Fazenda Nacional).

### **Conclusão quanto ao Recurso Especial**

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, dou-lhe

provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a íntegra do lançamento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro, Mauricio Nogueira Righetti, redator designado.

Coube-me, por força do § 9º do artigo 114 do RICARF em vigor, a redação do voto vencedor no tocante à fundamentação adotada pela maioria do Colegiado para dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

As conclusões se deveram pelo fato de o i. Relator entender, em seu subcapítulo “*Possibilidade, em tese, de cessão da exploração do direito de imagem por jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio*”, que haveria a possibilidade de o autuado, nos anos 2007 e 2008, tributar os rendimentos decorrentes da exploração de sua imagem na pessoa jurídica constituída para esse fim.

Entendeu a maioria do colegiado que apenas com a edição da Lei 12.395/2011, que inseriu o artigo 87-A na Lei 9.615/98, **é que surgiu alguma normatização** quando à cessão do direito de uso de imagem e, mesmo nesse período, a tributação recairia na pessoa do titular do direito, por se tratar de renda de natureza personalíssima, a ser tributada, naturalmente, na pessoa física.

Nesse mesmo sentido, o acórdão 9202-007.322 desta 2ª Turma, assim ementado:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DEDIREITO PERSONALÍSSIMO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Pelo exposto, VOTO por DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

**Mauricio Nogueira Righetti**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Fernanda Melo Leal**.

O ponto de inflexão em casos como este reside na possibilidade de constituição de pessoa jurídica para fins de exploração do direito de imagem.

Discute-se se é lícita a cessão para efeito de exploração econômica da imagem, possibilidade e interpretação que em tese se tornou mais legítima com o advento do art. 87-A da Lei Pele e do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Nesta senda, temos que os direitos personalíssimos são direitos de ordem pessoal, ou seja, inerentes à personalidade, por isso são direitos inalienáveis e indisponíveis. Tem como característica as emanações do ser humano, tais como a liberdade, a honra, a imagem, a privacidade, dentre outros.

Em tal espeque, pode-se aduzir que o direito de imagem tem duas matrizes, a moral, a qual resta vinculada aos direitos personalíssimos e com limitações impostas pelo ordenamento jurídico, e a material, voltada para a sua exploração econômica e protegida de acordo com interesses manifestados em instrumentos particulares.

Desta feita, junto dos direitos personalíssimos estão os direitos pessoais de caráter patrimonial, incluindo-se, nesta espécie, o direito de exploração econômica e jurídica da imagem. Em tal cenáculo, o Código Civil de 2002, em seu art. 83, inciso III, define os direitos pessoais de caráter patrimonial como bens móveis. A mobilidade é inerente ao seu valor econômico, cuja exploração ocorre através de instrumentos jurídicos próprios, como no caso das cessões.

No âmbito esportivo, os direitos patrimoniais de exploração de imagem possuem previsão expressa no art. 87-A da Lei Pele. O comando legal parece claro: o direito ao uso (exploração) da imagem pode ser cedido pelo atleta, pois constitui um direito patrimonial, móvel, passível de ser explorado por terceiros, nos termos da legislação civil.

Segundo tal inteligência, é lícita a cessão do direito de exploração da imagem. Esse é o teor do art. 92 da Lei nº 9.610/98, que reconhece expressamente a distinção existente entre o direito personalíssimo e o direito patrimonial, ambos faces da exploração da imagem.

Como sabemos, a cessão de direitos de imagem geralmente é feita para estruturar contratos de maneira que parte da remuneração seja paga como uso de imagem, ao invés de salário, o que pode trazer vantagens fiscais.

A anuência do atleta, e em certos casos também da sua pessoa jurídica, confere ao contratante não apenas o direito exploração econômica, como a ausência de violação a preceito moral. Assim, torna-se legítima a cessão do direito ao uso (exploração) da imagem pelo atleta, pois, repitamos, parece sim constituir num direito patrimonial, móvel, passível de ser explorado por terceiros.

A licitude da cessão para efeito de exploração econômica da imagem é matéria corrente no colegiado e ratifico inteligência de que pode ser compreendida pela análise do art. 90, § 2º, da Lei nº 9.610/1998 c/c o art. 129, da Lei nº 11.196/2005.

O art. 129, da Lei nº 11.196/2005 dispõe que, para fins fiscais e previdenciários, os serviços de natureza artística, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Vale dizer, quanto ao viés tributário, o artigo 129 da Lei 11.196 estabelece que, em geral, os rendimentos decorrentes da cessão de direitos de imagem devem ser tributados como receita da pessoa jurídica, e não como renda do trabalho. Isso pode reduzir a carga tributária total, pois a tributação sobre a pessoa jurídica (lucro presumido ou simples, por exemplo) pode ser menor do que a tributação sobre rendimentos do trabalho.

Neste prisma, é possível afirmar que o direito de imagem, como direito personalíssimo, pode ser cedido/licenciado a uma pessoa jurídica também para fins tributários e previdenciários. Importante mencionar que esta lei foi julgada constitucional pelo STF na ADC 66 de 21/12/2020. Chancelo entendimento exposto em artigo redigido por Sergio André Rocha e Bianca Rothschild no sentido de que:

Decompondo o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, podemos concluir que:

ele se aplica não apenas a fins fiscais, mas igualmente a fins previdenciários;

ele cobre o gênero prestação de serviços intelectuais, sendo que a utilização da palavra “inclusive” indica que a referência a serviços de natureza científica, artística ou cultural é meramente exemplificativa;

como diversos autos de infração foram baseados na existência de obrigações de caráter personalíssimo em contratos, o artigo 129 estabeleceu que tais serviços intelectuais podem ter caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços; e, portanto,

qualquer questionamento a respeito de casos concretos deve passar pela utilização do procedimento previsto no artigo 50 do Código Civil, que trata do abuso da personalidade jurídica.

À luz do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, a prestação de serviços intelectuais personalíssimos se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, dado que tal dispositivo, de maneira bastante clara, estabelece que um indivíduo

pode exercer atividades personalíssimas por meio de uma pessoa jurídica e se sujeitar à tributação que lhe é aplicável.

Cumpre relembrar que o Supremo, em decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade, nos autos da ADC nº 66, declarou constitucional a previsão contida no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 que prevê a aplicação do regime fiscal e previdenciário da pessoa jurídica a prestadores de serviços intelectuais, seja em caráter personalíssimo ou não. Consoante inteligência da Ministra Carmen Lúcia, relatora do caso, a Constituição Federal estabelece a liberdade de iniciativa e a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica (artigo 1º, inciso IV, e artigos 5º e 170).

A *ratio decidendi* adotada no voto da Ministra Carmen Lúcia no julgamento da ADC nº 66 aplica-se, em tese, aos casos como o ora em análise, tendo em vista a adoção de uma estrutura jurídica válida, prevista em lei, para execução de atividade lícita. Isso é, quando o negócio jurídico NÃO é simulado. Quando não há mácula de intuito ou efetivo ato simulatório por parte do contribuinte.

Tirando as hipóteses de simulação, o motivo para a constituição de uma pessoa jurídica, voltada à exploração da imagem do atleta, tem por fim: (i) promover a distinção entre o patrimônio, renda e despesas da empresa e de seus sócios; e (ii) limitar a responsabilidade da atividade ao capital social da respectiva empresa. Portanto, considerando os dispositivos legais pertinentes, me filio ao entendimento de se reconhecer a possibilidade de cessão. A um porque a legislação autoriza expressamente a cessão dos direitos de exploração da imagem para pessoa jurídica. A dois porque desvincula referidos valores da remuneração decorrente do contrato especial de trabalho e de demais remuneração sujeitas à tributação na pessoa física do atleta. Terceiro, porque os pagamentos foram realizados para pessoa jurídica, devidamente contratada, contratos estes regidos pelo âmbito Civil.

Sem mais enleios, adoto como fundamento o racional de que o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda geralmente é a empresa responsável pela exploração da imagem do atleta, uma vez que esta é a pessoa que dá causa ao rendimento auferido pelo licenciamento da imagem, voz ou apelido.

Por fim, mas não menos importante, vale registrar que ainda se discute a natureza dos rendimentos. A principal discussão jurídica gira em torno da natureza dos rendimentos recebidos pela cessão de direitos de imagem. Se forem caracterizados como remuneração disfarçada, podem ser reclassificados como rendimentos do trabalho, sujeitando-se ao imposto de renda da pessoa física e à contribuição previdenciária.

Há diversos precedentes judiciais que analisam a validade da cessão de direitos de imagem. Como dito acima, alguns tribunais têm reconhecido a legitimidade dessas operações quando bem estruturadas e fundamentadas. No entanto, como dito, e é por isso que acompanhei

o relator para não dar provimento no presente caso, a falta de clareza e a simulação podem levar à reclassificação dos rendimentos.

Esta é a minha declaração de voto.

(assinado digitalmente)

**Fernanda Melo Leal**