



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720118/2011-61
ACÓRDÃO	9202-011.617 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FABIANO VIEIRA SOARES
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. ART. 87-A DA LEI PELÉ. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.

Os valores mensalmente pagos pelo clube ao jogador de futebol, por meio de empresa intermediária, não podem ser considerados como retribuição pelo direito do uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis na pessoa física.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Fernanda Melo Leal, que davam provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcos Roberto da Silva e Liziane Angelotti Meira. Designado como redator do

voto vencedor pelas conclusões o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por FABIANO VIEIRA SOARES contra o acórdão de nº 2301-010.055, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara desta eg. Segunda Seção de julgamento, que, conheceu parcialmente de seu recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para determinar a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica FD ASSESSORIA e ADMINISTRAÇÃO EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o dispositivo do objurgado acórdão:

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.

LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA. LIMITES DA LIDE. COMPETÊNCIA DO JULGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto da lide é o lançamento, e não a sua

liquidação. Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria.

Dispositivo: Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos memoriais apresentados e conhecer, em parte, do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias preclusas. Por maioria de votos, em considerar intransferíveis, para exploração econômica por pessoa jurídica, os direitos de imagem do atleta, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Fernanda Melo Leal, que admitiram a cessão dos direitos para exploração econômica. Por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, determinar a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica FD Assessoria e Administração em Gestão Empresarial Ltda., vencidos os conselheiros João Maurício Vital (relator), Alfredo Jorge Madeira Rosa e Maurício Dalri Timm do Valle. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wesley Rocha. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle. Quanto ao conhecimento, votaram, na sessão de 06 de outubro de 2022, os conselheiros João Maurício Vital (relator), Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Fernanda Melo Leal; nesta sessão, votou pelo conhecimento o conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle. Não votaram pelo conhecimento os conselheiros Ricardo Chiavegatto de Lima e Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Cientificada, a FAZENDA NACIONAL apresentou a recurso especial de divergência alegando, em apertadíssima síntese, que no acórdão nº 2402-006.796, conferida à legislação tributária interpretação díspar no tocante à impossibilidade de aproveitamento dos tributos pagos na pessoa jurídica pela pessoa física.

Entendeu o despacho inaugural de admissibilidade que

[a] divergência jurisprudencial se estabelece na interpretação da legislação tributária para uma similar situação fática estampada e apreciada pelos julgados envolvidos. Para que se admita a rediscussão de uma matéria pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é necessário que ela tenha sido abordada pelo acórdão recorrido e que o entendimento sobre ela seja divergente daquele contido em outro aresto, desde que as situações fáticas elencadas em ambos possuam similaridade e a mesma legislação tributária tenha sido aplicada de forma diversa nos casos confrontados.

Assim, não vejo que a recorrente tenha demonstrado divergência na interpretação da legislação tributária, pois para que um Colegiado tenha interpretado uma legislação de forma divergente do que outro, é preciso que tenham analisado fatos semelhantes. As peculiaridades de cada caso concreto

levam os julgadores a se posicionar frente a tais circunstâncias, de forma que se as mesmas peculiaridades não estiverem presentes no acórdão indicado como paradigma, **não se pode dizer que há divergência jurisprudencial a ensejar Recurso Especial.**

Ainda irredimida, interpôs agravo, que igualmente veio a ser não acolhido, restando mantida a decisão de não seguimento do seu recurso.

Ao seu turno, manejou o sujeito passivo apelo especial, visando a rediscussão de três temáticas, com a indicação dos paradigmas abaixo indicados:

(i) “Do dissídio jurisprudencial em relação à aplicação e interpretação do art. 87-A da Lei Pelé” [acórdão nº 2402-010.848]

(ii) “Do dissídio jurisprudencial em relação à possibilidade de cessão do uso da imagem a terceiros com fulcro no art. 129 da Lei n. 11.196/2005” [acórdãos nºs 2402-011.329 e 2402-010.848]

(iii) “Do dissídio jurisprudencial em relação ao titular da disponibilidade econômica ou jurídica – interpretação do art. 45 do CTN” [acórdão nº 2402-010.848]

O despacho inaugural de admissibilidade houve por bem dar seguimento às três temáticas suscitadas no recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

Acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pelo recorrente, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

I – DO CONHECIMENTO

Em que pese três serem as temáticas devolvidas a esta eg. Câmara, toda a disparidade na interpretação da legislação tributária fora extraída do acórdão prolatado pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara desta eg. Segunda Seção de julgamento – o de nº 2402-010.848 – assim ementado:

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. 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.

Colhe-se, desde logo, estar-se diante de autuações, para fins de exigência de IRPF, em razão de suposta omissão de rendimentos da pessoa física, com a ocorrência dos fatos geradores em período quase idêntico. Enquanto o lançamento ora sob escrutínio diz respeito aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008; no paradigma, apenas os dois últimos. Diante de tal constatação, certo estarem submetidos a uma mesma legislação de regência.

Segundo o acórdão paradigmático nº 2402-010.848,

[d]e acordo com o Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, no ano-calendário 2007, os rendimentos foram reconhecidos como receita da empresa Avalos & Cia Assessoria de Atletas Ltda, com a emissão de notas fiscais de prestação de serviços e a apresentação de DIPJ; e no ano-calendário 2008, apesar de terem sido emitidas notas fiscais de prestação de serviços (fls. 68, 69, 88 a 99), a empresa apresentou DIPJ sem movimento (fls. 432 a 447). **Disto, aduziu que houve simulação na atitude do recorrente ao criar uma pessoa jurídica, Ávalos & Cia Assessoria de Atletas Ltda., por meio da qual recebia os valores decorrentes da exploração do direito de imagem, já que o intuito seria o recolhimento a menor de tributos.**

Do acórdão recorrido, em que pese a carência de descrição dos motivos ensejadores da autuação, extrai-se a similitude-fática com a querela apreciada pela decisão paradigmática:

RELATÓRIO

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 280 a 297) em que se arguiu:

a) que o recorrente cedeu, à pessoa jurídica de que é sócio, os direitos de exploração de sua imagem de atleta, nos termos da lei, e que **os contratos refletem essa situação real, afastando-se a possibilidade de simulação ou dissimulação**

(...)

e) que o motivo do lançamento, relacionado ao pagamento de FGTS na forma de direito de imagem, torna o auto de infração inválido;

(...)

VOTO VENCEDOR OBJETO DO RESP DO SUJEITO PASSIVO

(...)

Entretanto, não conheço da questão relacionada à representação do Ministério do Trabalho acerca do recolhimento do FGTS e da questão relativa ao afastamento da multa de ofício porque nenhuma delas foi prequestionada na impugnação, estando preclusas. Pelo mesmo motivo, não conheço da questão relacionada à possibilidade de exploração de direitos de imagem por empresa individual de responsabilidade limitada (Eireli), sendo que o acórdão recorrido não discorreu sobre a matéria justamente porque não estava impugnada. Conheço do restante.

(...)

No caso dos autos, **sequer consta instrumento jurídico pelo qual o recorrente teria cedido, à empresa FD Assessoria e Administração em Gestão Empresarial Ltda., os direitos patrimoniais sobre a imagem do recorrente. O que há é o contrato entre a empresa e o clube de futebol, mas não há prova alguma de que a pessoa jurídica possuía o domínio do objeto contratado. Este fato, por si, é suficiente para rechaçar a alegação do recorrente de que a empresa estaria a explorar economicamente um direito que lhe fora cedido.**

(...)

VOTO VENCEDOR OBJETO DO RESP DA FAZENDA PÚBLICA (não conhecido)

(...)

Assim, **diante do relatório fiscal apurado, verifica-se ser possível aproveitar os valores pagos pela pessoa jurídica em que o contribuinte possuía 99% das cotas sociais, e que recebia exclusivamente os direitos de imagens por ela**, diante da reclassificação dos valores apurados para a pessoa física, bem como também a fim de evitar enriquecimento sem causa da administração pública e pelo princípio da moralidade administrativa. **Assim, deve ser procedido o**

aproveitamento/compensação dos tributos pagos decorrentes da pessoa jurídica FD Assesoria e Administração em Gestão Empresarial.

Aclarados os aspectos relevantes que compõem o pano de fundo de ambos os lançamentos capazes de sinalizar a possibilidade de reconhecimento da aptidão do paradigma para que dado seguimento ao recurso, passo a analisar cada uma das divergências arguidas.

I.1 – DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL EM RELAÇÃO À APLICAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DO ART. 87-A DA LEI PELÉ

Para a decisão recorrida, a

aplicação do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 - Lei Pelé , não pode ser invocad[a] para excluir a tributação da pessoa física. A uma, porque não se trata de norma tributária, mas de diploma legal destinado a regular o desporto; a duas, porque não pode contrariar o que dispõe o CTN, norma de natureza constitucional complementar, quanto à tributação da renda.

Já no paradigma, consignado que

[n]o tocante à aplicação do art. 87-A da Lei nº 9.615/98, entendo que merece reforma a Decisão recorrida no que dispôs que “esse dispositivo apenas estabelece que o atleta possui um direito de imagem, que não se confunde com aquele oriundo do trabalho desportivo (jogar futebol), o qual pode ser explorado economicamente de forma direta por ele, ou mediante cessão. Têm caráter normativo genérico, conceitual, nada dispondo sobre a forma de tributação dos rendimentos oriundos dessa exploração” (fl. 577).

Em relação aos atletas profissionais, o art. 87-A da Lei Pelé, incluído pela Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, prevê que o direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

Ou seja, se o direito de imagem é cedido, o terceiro, seja pessoa física ou pessoa jurídica, que recebe os rendimentos decorrentes da exploração econômica desta imagem, deve tributar tais valores. **A incidência do imposto sobre a renda (IR) não é afastada. Contudo, será IRPF ou IRPJ, a depender se o terceiro que explora o direito de imagem (sujeito passivo da obrigação tributária) é uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, inexistindo no ordenamento jurídico qualquer proibição para que seja a cessão feita a uma pessoa jurídica.**

Patente o dissídio, conheço-o.

I.2 – DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL EM RELAÇÃO À POSSIBILIDADE DE CESSÃO DO USO DA IMAGEM A TERCEIROS COM FULCRO NO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005

Além do acórdão paradigma nº 2402-010.848, cujos contornos fáticos fora alhures desvendado, indicado ainda o acórdão nº 2402-011.329 para a comprovação do dissídio interpretativo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Nele, há similitude dos motivos que levaram à lavratura do auto de infração sob exame:

A fiscalização considerou que a obrigação de prestar trabalho e a licença de uso de imagem pelo atleta, pessoa física, possui natureza personalíssima, impedindo que terceiros, inclusive pessoa jurídica o execute. Desta feita, concluiu que a única finalidade da pessoa jurídica foi a de mascarar a real remuneração paga ao referido profissional.

Segundo o acórdão recorrido,

não se aplica, ao caso, o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, por se referir a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural. Percebo que a atividade de atleta de futebol não equivale a uma produção intelectual para o tratamento legal.

No mesmo sentido, o STJ já se manifestou, incidentalmente, quanto à atividade intelectual, que abrange as atividades científicas, literárias ou artísticas (REsp 1.227.240). Coaduno, neste ponto, com a inteligência do voto vencedor do Acórdão nº 2401-005.938:

Não há dúvida que a exploração do direito de imagem de um jogador de futebol, além de não ter natureza de prestação de serviço intelectual, não possui natureza científica nem artística, sendo cristalino esse entendimento. E mais: a exegese sistemática não nos permite vislumbrar a natureza cultural da exploração do direito de imagem de um jogador de futebol, ainda que esse esporte faça parte da cultura de nosso povo. Isto porque da leitura dos arts. 215 e 217 da própria Constituição Federal, tem-se clara a distinção entre cultura e desportos.

Excluída a possibilidade de aplicação, às atividades desportivas, do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, resta a aplicação da norma de tributação de pessoas físicas aos rendimentos recebidos pelo exercício pessoal dessas atividades.

Em sentido diametralmente oposto estão os entendimentos estampados em ambas as decisões paradigmáticas trazidas à baila:

Paradigma nº 2402-010.848

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.

Paradigma nº 2402-011.329

Há permissão legal de cessão de direitos personalíssimos para a exploração comercial por terceiros, inclusive pessoa jurídica, Lei 11.196/2005, Art. 129.

Relação contratual de natureza civil **só pode ser desconsiderada se, no caso concreto, ser caracterizada a existência de uma relação de trabalho com todos os seus elementos caracterizadores, Arts. 2º e 3º da CLT e Art. 50 Código Civil.**

Presentes os requisitos extrínsecos e intrínsecos de admissibilidade, **dou seguimento ao recurso neste tocante.**

I.3 – DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL EM RELAÇÃO AO TITULAR DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA – INTERPRETAÇÃO DO ART. 45 DO CTN

Por derradeiro, afirma existir divergência na interpretação do disposto no art. 45 do Digesto Tributário, eis que, na decisão recorrida, consignado que

o CTN estabelece que o contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, se a lei não atribuir essa condição a outrem. No presente caso, a despeito do aparato constituído para desviar a tributação, o titular da disponibilidade e único beneficiário dos rendimentos foi o profissional que exerceu a atividade pessoal ao clube contratante.

Já para o único paradigma indicado, o acórdão de nº 2402-010.848,

[o] imposto de renda tem como contribuinte, portanto, a pessoa física ou a pessoa jurídica, sendo esta capaz de direitos e obrigações e distinta da pessoa ou pessoas naturais que a compõem. Havendo a cessão do direito de imagem para exploração por pessoa jurídica, os ganhos oriundos pela exploração patrimonial da imagem não deixam de ser tributados, sofrendo a incidência do IRPJ, e não do IRPF.

Evidenciada a divergência em situações assemelhadas, igualmente conheço do recurso também neste tocante.

II – DO MÉRITO

Antes de adentrar ao mérito, peço licença para aclarar situação narrada em sede de memórias, bem como ultimar uma brevíssima digressão histórica e uma melhor definição do objeto da lide.

Afirma o recorrente que,

recentemente, esta colenda Turma, na sessão de 22/11/2024, ao analisar o RESP interposto pela PGFN no processo administrativo nº 10980.726872/2012-19, em face do acórdão paradigma 2402-010.848, através do qual se demonstrou a divergência de interpretação que deu ensejo ao recurso especial ora em julgamento, **chancelou a possibilidade de tributação da exploração do direito de imagem pela pessoa jurídica, reconhecendo a cessão do direito de imagem e a distinção entre o aspecto moral e patrimonial desse direito, afastando a tributação pretendida pela fiscalização.**

Em que pese não ter sido disponibilizado o acórdão no sítio eletrônico do CARF, porquanto ocorrera a sessão de julgamento há poucos pares de semanas, é possível a consulta da ata, cujo registro é assaz discrepante ao relatado pelo recorrente:

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.

Noutras palavras, o acórdão paradigma de nº 2402-010.848, trazido à baila para demonstrar o dissídio interpretativo com relação às três matérias suscitadas, foi, por unanimidade de votos, reformado por esta eg. Câmara, resultando no reconhecimento da higidez do lançamento.

Ao longo dos anos inúmeras foram as modificações legislativas promovidas que geraram imbróglis com relação sua (in)aplicabilidade – ou, ainda, quanto aos limites para sua aplicabilidade – no que tange à cessão do **direito de imagem** e sua consequente tributação.

No final da década de 90 veio a Lei nº 9.615 (Lei Pelé) revogar a de nº 8.672 (Lei Zico). Em 2005, editado o art. 129 da Lei nº 11.196, que determina a submissão à legislação das pessoas jurídicas, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, artísticos, científicos ou culturais, em caráter personalíssimo ou não. Em 2011, a Lei nº 12.395 modificou a redação do art. 42 da Lei Pelé, de modo a deixar expresso ter o **direito de arena** natureza civil, além de ter incluído o art. 87-A, passando a prever a possibilidade de cessão ou exploração do **direito ao uso da imagem do atleta**, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. Por fim, em 2015 incluído pela Lei nº 13.155 o parágrafo único ao art. 87-A da Lei Pelé, trazendo novos balizamentos para a exploração econômica do direito de imagem.

Crucial ter em mente que direito de imagem e de arena não se confundem. O **primeiro** pertence à pessoa física que, após pactuação, autoriza terceiro a explorar economicamente sua imagem; ao seu turno, o **direito de arena** tem como titular a entidade esportiva (clube), fazendo o atleta jus a um percentual do montante recebido pela exposição coletiva (partida de futebol), em razão de ter do evento participado. Um atleta futebolístico de projeção, via de regra, celebra **(i)** um contrato de trabalho com o clube; **(ii)** contrato(s) de direito de imagem com terceiros (aparecimento em comerciais, campanhas publicitárias, *etc.*); **(iii) contrato(s) de direitos de imagem com a própria equipe de futebol (e/ou empresas à ela diretamente vinculada)**; e, por fim, **(iv)** ainda percebe quantias pela aparição em partidas de futebol (direitos de arena).

Conforme consta no relatório lavrado pela fiscalização, “[p]ara o contribuinte Fabiano Vieira Soares o Santos Futebol Clube realizou os seguintes pagamentos como direito de imagem através da empresa FD Asses. Admin. em Gestão Empresarial.” O recorrente integrou o elenco do Santos Futebol Clube, razão pela qual estamos diante da situação descrita no **item (iii)**.

Em sede de recurso voluntário, esclarece que

[c]omo forma de centralizar as obrigações decorrentes da exploração da imagem em uma pessoa com finalidade específica (dotada de direitos e deveres jurídicos correlatos), o recorrente entendeu por bem constituir uma sociedade composta pelo próprio recorrente e por mais um sócio.

Registre-se que a constituição da sociedade coincidiu com o seu interesse em desvincular a relação de cunho civil dos deveres e obrigações decorrentes do contrato de trabalho, de modo a potencializar o desempenho do atleta naquilo que, de fato, assegura seu sustento, isto é, a prática de futebol profissional.

Feitos os esclarecimentos iniciais, passo analisar cada uma das três matérias devolvidas a esta eg. Instância Especial.

I.1 – DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL EM RELAÇÃO À APLICAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DO ART. 87-A DA LEI PELÉ

Em apertadíssima síntese, para a decisão recorrida, reflexo tributário algum trouxe a edição da Lei Pelé; ao passo que, no único paradigma suscitado, o de nº 2402-010.848, entendeu-se ser “possível a aplicação apenas do caput do art. 87-A, sem a limitação prevista no parágrafo único, com base no art. 106 e incisos do Código Tributário Nacional (CTN),” sem mencionar os fatos apurados pela fiscalização que comprovavam o artificialismo da operação. São posicionamentos que ocupam polos extremados, com os quais não coaduno.

Valho-me de excertos colhidos do acórdão de nº 9202-011.585, da lavra do Cons. Leonam Rocha de Medeiros, que acabou justamente por reformar o entendimento incrustrado na única decisão paradigmática indicada para fins de comprovação do dissídio:

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.

No acórdão recorrido consta que

sequer consta instrumento jurídico pelo qual o recorrente teria cedido, à empresa FD Assessoria e Administração em Gestão Empresarial Ltda., os direitos patrimoniais sobre a imagem do recorrente. O que há é o contrato entre a empresa e o clube de futebol, mas **não há prova alguma de que a pessoa jurídica possuía o domínio do objeto contratado.** Este fato, por si, é suficiente para rechaçar a alegação do recorrente de que a empresa estaria a explorar economicamente um direito que lhe fora cedido.

Dito ainda que “o contribuinte possuía 99% das cotas sociais, e que recebia exclusivamente os direitos de imagens por ela”, informação esta extraída do relatório da fiscalização, que assim dispõe:

A empresa FD ASSESSORIA E ADMINISTRACAO EM GESTAO EMPRESARIAL LTDA CNPJ: 07.366.964/0001-05 tem como sócio responsável e com participação de 99% do capital social o contribuinte Fabiano Vieira Soares, com a atividade de: consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica, e está localizada no mesmo endereço do contribuinte.

Pelos motivos elencados, incontestemente o artificialismo da pessoa jurídica, constituída meramente “no papel”, sem o efetivo desenvolvimento de atividade econômica ligada à exploração da imagem do jogador de futebol. **Deixo de acolher a pretensão do recorrente neste ponto.**

I.2 – DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL EM RELAÇÃO À POSSIBILIDADE DE CESSÃO DO USO DA IMAGEM A TERCEIROS COM FULCRO NO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005

Conforme já relatado, reformado no mês passado o *decisium* paradigmático, extraído do processo de nº 10980.726872/2012-19, tendo esta eg. Turma proferido o acórdão de nº 9202-011.585, da lavra do Cons. Leonam Rocha de Medeiros, ao qual peço licença para, no que importa, replicar acerca da melhor exegese do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, a alcunhada “Lei do Bem”:

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 (...).

O segundo paradigma indicado, o de nº 2402-011.329, veio a ser reformado após a interposição do recurso especial, também na sessão realizada em 28 de novembro p.p. O acórdão nº 9202-011.586 recebeu o seguinte dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento com retorno dos autos à turma *a quo*, para análise das alegações de recurso voluntário não enfrentadas no acórdão recorrido.

Vencida a conselheira Fernanda Melo Leal (relatora), que negava provimento. Acompanhou o voto divergente pelas conclusões o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Calha acrescentar que, a despeito de ter sido a constitucionalidade do art. 129 da Lei do Bem chancelada do bojo da ADC nº 66, certo ali inexistir qualquer menção acerca da subsunção da exploração do direito de imagem de atletas ao dispositivo que prevê forma de tributação mais favorecida. Como destacado pela decisão recorrida, há precedente em que o col. Superior Tribunal de Justiça – o REsp nº 1.227.240 –, de forma incidental, rechaçou a inclusão da atividade desenvolvida por atletas entre aquelas mencionadas pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005. **Deixo de acolher a pretensão do recorrente, pois.**

I.3 – DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL EM RELAÇÃO AO TITULAR DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA – INTERPRETAÇÃO DO ART. 45 DO CTN

Em suas razões recursais afirma ter

[r]estado cabalmente demonstrado que o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda 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.

Isso posto, tem-se que a exploração econômica da imagem é um direito patrimonial totalmente desvinculado dos direitos personalíssimos ou dos serviços personalíssimos regulados pela legislação trabalhista.

Portanto, impõe-se a reforma do julgado recorrido para, nos exatos termos do art. 43 c/c art. 45 do Código Tributário Nacional, reconhecer a pessoa jurídica autorizada a explorar a imagem do ora recorrente como titular dos rendimentos e, por isso, contribuinte do imposto e dos demais tributos devidos pelas pessoas jurídicas.

Diz o art. 45 do CTN que “[c]ontribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores da renda ou dos proventos tributáveis.” Por estar o Direito Tributário alicerçado no princípio da legalidade, a sujeição passiva não está ao alvedrio da autoridade fazendária tampouco do sujeito passivo.

Consabido que as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com a finalidade de obtenção de lucros, por firmas ou sociedades, devidamente formalizadas mediante registrado ou não, ou mesmo por pessoas físicas ou por firmas individuais, devem ser tributadas como pessoa jurídica; ao passo que a remuneração pelo exercício de atividade laborativa, as prestações de serviços não comerciais devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Pelas razões expostas nos tópicos precedentes, ainda que os valores tenham sido efetivamente pagos a uma pessoa jurídica, logrou êxito a fiscalização em demonstrar que, em verdade, tratava-se de rendimento da pessoa física. O caso em espeque revela que a operação realizada recebeu verniz com finalidade única de aproveitar de tributação mais favorecida. Como pontuado na decisão recorrida “sequer consta instrumento jurídico pelo qual o recorrente teria cedido, à empresa FD Assessoria e Administração em Gestão Empresarial Ltda., os direitos patrimoniais sobre a imagem do recorrente.” **Mantenho, por essas razões, os fundamentos do vergastado acórdão.**

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial para negar-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)
Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Maurício 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 negar provimento ao recurso do sujeito passivo.

As conclusões se deveram pelo fato de a i. Relatora entender que haveria, em tese, a possibilidade de o autuado, nos anos 2006, 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 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.

Pelo exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso do sujeito passivo.

Assinado Digitalmente

Maurício Nogueira Righetti

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**

Minha manifestação é relativa ao mérito. Aquiesço plenamente com o conhecimento pelos fundamentos já esposados pela Eminente Relatora em votos sempre bem consistentes engrandecendo os debates no Colegiado.

A rediscussão meritória, em apertada síntese, relaciona-se ao direito patrimonial de imagem de atleta profissional, jogador de futebol, cedido para exploração por pessoa jurídica da qual é sócio. Isto é, discute-se a possibilidade, ou não, da cessão da exploração do direito de imagem do desportista por pessoa jurídica da qual seja sócio.

A autuação, em suma, conforme relatório fiscal colacionado nos autos como peça acusatória que motiva o **lançamento de ofício** lavrado pela auditoria, informa que a fiscalização se originou de denúncia do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) na qual sugestiona que o Santos Futebol Clube não havia recolhido o FGTS do jogador de futebol, sendo os não recolhimentos de FGTS referenciados em base de cálculo de valores pagos a título de direito de imagem. À época do lançamento a Justiça do Trabalho, em alguns órgãos jurisdicionados, entendia que o direito de imagem era personalíssimo e, desta feita, precisava ser objeto de contrato de trabalho em todas as suas repercussões.

Consta, ainda, no relatório fiscal, que o jogador de futebol recebeu dividendos de pessoa jurídica (*FD ASSESSORIA E ADMINISTRACAO EM GESTAO EMPRESARIAL LTDA*) da qual era sócio responsável e detinha participação de 99% do capital social, além de ser a sede da empresa no endereço da pessoa física do jogador de futebol. Na sequência, como motivação principal da autuação, consta que o direito de imagem é personalíssimo, logo não podendo ser cedido, e, por isso, “[a] fiscalização lança de ofício os valores omitidos de rendimentos relativos ao direito de imagem”.

A meu sentir, a motivação do lançamento foi exclusivamente a tese fiscal e do Ministério do Trabalho (*que fez a denúncia*) no sentido de que o direito de imagem é personalíssimo e, assim, não poderia ser cedido, o que motivou o lançamento dos dividendos recebidos da pessoa jurídica como rendimentos de pessoa física e lá no Ministério do Trabalho e Emprego deve ter fundamentado alguma espécie de multa por violação da legislação trabalhista considerando que os valores pagos pelo Santos Futebol Clube para a empresa da qual o jogador era sócio, a título de (sub)licenciamento direito de imagem, deveria compor a base de cálculo do FGTS.

Sem adentrar muito na questão do Ministério do Trabalho e Emprego, importa consignar que há muito a Justiça do Trabalho pacificou que o direito de imagem não integra, por regra, o contrato de trabalho. Porém, na época dos fatos geradores (2006 a 2008), havia sim a problematização, conquanto superada, pelo que a “denúncia” do MTE não deve ser levada, sob minha ótica, como motivação consistente.

Noutro vértice, do relatório fiscal, enquanto peça acusatória e motivadora do lançamento de ofício da auditoria, não consigo extrair elementos simulatórios da pessoa jurídica, diversamente da análise da relatoria ao apresentar seu voto neste Colegiado. Os elementos das razões de decidir da relatoria, que, a meu ver, teriam sido aceitos para qualificar como simulação seriam: (i) acusação do MTE; (ii) participação em 99% do capital social; (iii) sede da empresa localizada no mesmo endereço da pessoa física; e (iv) tabela de valores pagos de direito de imagem indicada pela auditoria que representaria uma uniformidade.

Para comentar tais elementos, tenho que (i) a acusação do MTE é deficiente, pois há muito a Justiça do Trabalho pacificou que o direito de imagem não integra, por regra, o contrato de trabalho; (ii, iii) ter participação significativa na empresa (*99% do capital social*) e localizar-se no mesmo endereço, por si só, não me parece ser critério razoável para configurar a simulação; por último, não coaduno com a tese de plena uniformidade na tabela de valores pagos de direito de imagem, visto que há variação nos valores e alguns meses ausentes (*não são valores absolutamente iguais e plenamente mensais, não há, por si só, algum reflexo com “traços de salário”*).

Sendo assim, não consigo visualizar simulação, por si só, na pessoa jurídica que explora o direito de imagem. A meu ver, faltou a fiscalização buscar outros elementos e circunstância adentrando mais profundamente na pessoa jurídica para poder trazer de fato elementos concretos de prova de uma eventual simulação ou fraude ou artificialismo.

Em 18/11/2024, no julgamento do Processo nº 10980.726872/2012-19, Acórdão nº 9202-011.585, entendi haver simulação na cessão da exploração do direito de imagem de jogador de futebol para pessoa jurídica da qual seja sócio, mas lá o quadro fático para qualificar a simulação era efetivo e se apresentava, nestes termos (*elementos que eram incontroversos naqueles 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.

Veja-se que é um contexto bem diverso do presente.

Superada a tese da simulação, que, a meu ver, não ocorre no caso atual em análise, tem-se que analisar se, para fatos geradores de 2006 a 2008, era possível a cessão da exploração do direito de imagem de jogador de futebol para pessoa jurídica.

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 (2006 a 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. De toda sorte, como analisado acima, não verifico simulação ou artificialidade, por si só, com os elementos postos pela fiscalização no relatório fiscal que é a peça acusatório e motivadora do lançamento de ofício.

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 entendeu 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. Entende que se trata de direito personalíssimo absoluto para a época dos fatos geradores (*assim como o voto vencedor das conclusões neste Colegiado da 2ª Turma/CSRF*), de modo que sem autorização expressa em lei não poderia a pessoa física ceder para terceiro a exploração de seu direito de imagem que seria intransmissível.

Ocorre que, desde longa data, a doutrina se firmou pela distinção entre conteúdo moral e conteúdo patrimonial do direito de imagem. Residindo, neste particular, o equívoco fiscal.

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. Aliás, essa cessão independe de lei autorizativa.

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 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 enquadró 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 DEVERSA. 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 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.

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, inclusive sob o viés do art. 45 do CTN combinado com parâmetros constitucionais que traduzem a livre iniciativa, a liberdade econômica e o conseqüente direito de se organizar, bem como a máxima de que no direito privado o que não for expressamente proibido é autorizado, não visualizando proibição no Código Civil para a cessão da exploração do direito de imagem em vertente patrimonial.

No mais, no **contexto prático incontroverso** não visualizo simulação que afaste a elisão fiscal e a caracterize como evasão, de modo que, tendo havido a cessão da exploração do direito de imagem, os valores pagos pelo clube de futebol para a pessoa jurídica tratam de rendimentos da pessoa jurídica e, ademais, a distribuição de lucros/dividendos pela empresa para a pessoa física, em apuração própria, sem quaisquer outros elementos de fraude ou simulação ou inconsistência contábil, não são rendimentos tributáveis pela pessoa física.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso especial do contribuinte.

Eis minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros