

O Carf, as contribuições e os direitos de arena e imagem



Um ano tão peculiar como este que iniciamos — reiterando o desejo de

todos nós, colunistas da *Direto do Carf*, de um 2021 próspero para nossos leitores — clama por uma discussão igualmente singular. A tributação pelo imposto de renda da pessoa física (IRPF) dos serviços intelectuais prestados por pessoas jurídicas já foi objeto de nossa [coluna](#) e, por serem os envolvidos personalidades artísticas e desportivas, amplamente noticiada. Há, entretanto, um outro lado da moeda, que nos parece receber menor atenção e diz respeito à (não) incidência das contribuições previdenciárias. [\[1\]](#)

De início, é crucial ter em mente que direito de imagem e de arena são conceitos díspares. [\[2\]](#) 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. [\[3\]](#) 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).



Caso paradigmático, que parece ter contribuído para um alerta das autoridades fazendárias quanto às verbas salariais pagas como se oriundas de contratos de direito de imagem fossem, é o do ex-jogador da seleção brasileira de futebol, Luizão. Em fevereiro de 2002 distribuída reclamatória em face do Sport Club Corinthians Paulista[4] na qual se pleiteava o reconhecimento da natureza salarial dos valores pagos com arrimo em contratos de imagem celebrados entre as partes e também entre o jogador e a Corinthians Licenciamentos. Em sua carteira de trabalho constava o pagamento de salário de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) mensais; e, por outro lado, somados apenas os três contratos de exploração de direito de imagem, o valor mensalmente recebido era da ordem de R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais). [5]

A sentença, confirmada pelo Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região,[6] reconheceu terem as parcelas natureza salarial, sob a alegação de que não haveria nos autos prova de participação em campanhas publicitárias, de forma a justificar a elevada e desproporcional quantia paga para a exploração econômica da imagem do atleta. Em exercício retórico, indagou o magistrado se teriam sido os contratos de exploração de direitos de imagem firmados caso inexistisse o vínculo trabalhista, principalmente atento ao fato de ter sido a avença firmada no momento da contratação do atleta, estando vinculadas à permanência no clube. Naquela oportunidade, o juiz trabalhista fez questão de frisar que a conduta fraudulenta carregava reflexos que extrapolavam as fronteiras do direito do trabalho, impactando ainda no financiamento da seguridade social.

É que quando tratamos do recolhimento da cota patronal das contribuições previdenciárias temos, por imperativo constitucional da al. “a” do inc. I do artigo 195, que recaia a incidência sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.” Entretanto, no âmbito do CARF, longe de ser a questão incontroversa. Os motivos para a dissemelhança dos entendimentos acerca da (im)possibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre os direitos de arena e imagem são bem sumarizados em precedente colhido da Câmara Superior, que analisou contratos firmados entre o Grêmio Football Porto Alegre e seus atletas e treinadores, nos anos de 2006 e 2007.

Uma primeira corrente parte da premissa de que os contratos firmados têm natureza cível e que, para a configuração de uma relação jus trabalhista, quatro requisitos deveriam ter sido identificados: a habitualidade, a onerosidade, a subordinação e a pessoalidade — “ex vi” do artigo 3º da CLT. Com amparo no inc. VII do artigo 149 e no artigo 116, ambos do CTN, [7] os que filiam à vertente sustentam que “se e somente se comprovada a ocorrência de uma dessas hipóteses [dolo, fraude, simulação, dissimulação] (...) é que eventualmente quantias pagas a empresas de técnicos e atletas pelo uso de direito de imagem poderiam ser "reclassificadas" como verbas salariais.”[8] O fato de um jogador receber diretamente do clube com o qual tem firmado um contrato de trabalho ou de empresas à equipe vinculadas montantes pela exploração de sua imagem não faria atrair a incidência de contribuições previdenciárias. A imposição da exação somente teria lugar quando comprovado estar-se diante de pagamento escamoteado de verba de natureza salarial.



Além disso, advertido não poder “prosperar que, até o advento da Lei nº 12.395/11 a parcela do direito de arena que os atletas recebiam pela exposição de sua imagem em eventos esportivos/coletivos teria natureza trabalhista e, depois tal natureza teria sido ‘modificada’. Entendo que sempre (desde a edição da Lei nº 5.988/73) essa contraprestação teve natureza cível. Tampouco pode se sustentar que o artigo 42, § 1, da Lei Pelé, na redação dada pela Lei nº 12.395/2011, a natureza cível estaria adstrita ao cumprimento do ‘requisito’ que a parcela do direito de arena, a entidade desportiva deveria pagar ao sindicato e esse repasse ao atleta. Ora, a simples existência de um intermediário não seria suficiente para alterar a natureza jurídica de uma contraprestação. É preciso analisar o negócio jurídico.”^[9]

Em sentido diametralmente oposto, com fulcro no artigo 144 do CTN, os defensores da outra corrente aduzem que “[t]endo uma legislação tributária posterior sido alterada com o estabelecimento de uma isenção tributária, ou mesmo de uma não incidência tributária, sua aplicação não retroage em relação a fatos geradores anteriores. (...) Dessa forma, posterior alteração como a introduzida pela Lei nº 9.615/1998, com alteração dada pela Lei nº 12.395/2011, no §1º, artigo 42, não poderia retroagir para afastar a tributação sobre os valores pagos aos atletas à título de direito de arena.”^[10]

Houve discordância quanto à natureza da verba, esclarecendo, inicialmente, que por estarem os contratos de trabalho e de exploração do direito de imagem umbilicalmente atrelados,^[11] evidente o cariz salarial – uma vez que os pagamentos teriam sido feitos com habitualidade aos treinadores e atletas. Em arremate, é sustentado ser o disposto no §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/81 pertinente para a inquirição sobre a delimitação da natureza da verba. Isso porque, “[e]m se tratando de valores relacionados a pagamentos que decorram da relação de emprego, e não existindo expressa previsão legal para sua exclusão do conceito de salário de contribuição, não cabe[ria] (...) ao interprete da lei fazê-lo.”^[12]

Certamente um novo capítulo terá início quando o Carf analisar o tema, sob a égide das modificações introduzidas pela Lei nº 13.155/15, especialmente quanto à inclusão do parágrafo único ao artigo 87-A da Lei nº 9.615/98, que passou a determinar que “[q]uando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem.” Caso extrapolado o percentual fixado, poder-se-ia considerar deter a verba excedente cariz salarial, de forma a automaticamente atrair a incidência das contribuições previdenciárias? Seria o limite previsto pelo dispositivo aplicado quando o atleta celebra a avença com entidade diversa do clube com o qual possui o contrato de trabalho? Assim como naquele caso envolvendo o ex-jogador Luizão, raros são os contratos de uso do direito de imagem firmados diretamente entre o clube e o atleta.^[13] A constante evolução legislativa certamente continuará impor profícuos debates no âmbito do Conselho, permanecendo a temática árida e instigante. *Oxalá em 2021 sejam grandes temas apreciados pelo CARF!*

Este texto não reflete a posição institucional do Carf, mas, sim, a uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colonistas.



[1] Merece todos os encômios a iniciativa da Associação dos Conselheiros Representantes dos Contribuintes no Carf (Aconcarf), em parceria com a Associação Brasileira de Advocacia Tributária (Abat), pelo projeto *Observatório das Contribuições Previdenciárias*, “que visa abordar os temas que estão sendo debatidos no CARF em matéria previdenciária, produzindo debates, discussões elaborando estudos e artigos.” Disponível em: <<https://www.abat.adv.br/observatorio-previdenciario-do-carf-15-12/>>. Acesso em: 18 de jan. 2021.

[2] Para uma minudente exposição acerca da diferença entre os institutos, cf. o voto vencedor do Cons. MAURO JOSÉ SILVA no Acórdão nº 2301-003.825, sessão de 19/11/2013.

[3] De acordo com o artigo 42 da Lei nº 9.615/98, com redação dada pela Lei nº 12.395/11, “[p]ertence às entidades de prática desportiva o direito de arena, consistente na prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de espetáculo desportivo de que participem.”

[4] A movimentação processual da ação trabalhista nº 00321002520025020012 está disponível em: <<https://aplicacoes5.trt2.jus.br/consultasphp/public/index.php/primeirainstancia>>. Acesso em: 18 jan. 2021

[5] SOARES, José Miguel Acosta. Direito de imagem e direito de arena no contrato de trabalho do atleta profissional. São Paulo: LTR, 2012, p. 117/118.

[6] O Tribunal concluiu ser “manifestamente salarial a natureza jurídica da parcela denominada ‘direito de imagem’ paga ao Atleta pelo Clube que detém o seu atestado liberatório, uma vez que, assim como salário *strictu sensu*, tem como único fato gerador a contraprestação pela atividade laborativa do trabalhador.” – “vide” ementa do acórdão nº 200400338830.

[7] Ao apreciar os motivos lançados para as autuações lavradas em face do ESPORTE CLUBE VITÓRIA, de modo similar, entendeu o colegiado que “a fiscalização não buscou os fatos que enquadrariam os pagamentos efetuados à comissão técnica e ao treinador de futebol, naquelas elencadas no artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, que define quando está caracterizada a relação de emprego (...). [E não demonstrou a] inidoneidade e a suposta simulação efetuada pelo autuado e as empresas descritas no relatório fiscal como substitutivas dos treinadores e da comissão técnica (...).” (Acórdãos nºs 2403-002.721 e 2403-002.722, Cons. Rel. MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, sessão de 10 de setembro de 2014).



[8] Cf. o voto vencido da lavra da Cons.^a Rel^a PATRÍCIA DA SILVA no Acórdão nº 9202-007.468, sessão de 29/01/2019 (voto de qualidade). O acórdão que apreciou o auto de infração lavrado contra o SPORT CLUB INTERNACIONAL parece partir de idêntica premissa quanto à necessidade de comprovação da simulação, divergindo apenas quanto sua (in)ocorrência. De acordo com o voto vencedor, diferenças entre os salários e os valores pagos pelos contratos de direito de imagem seriam "estratosféricas", de forma a comprovar a ocorrência de fraude— "vide" Acórdão nº 2301004.734, Cons.^a Rel^a GISA BARBOSA GAMBOGI NEVES, Cons. JULIO CESAR VIEIRA GOMES (redator designado), sessão de 15/06/2016 (por maioria).

[9] *Idem.*

[10] Cf. o voto vencedor da lavra da Cons.^a ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA no Acórdão nº 9202-007.468, sessão de 29/01/2019 (voto de qualidade). Ao longo dos anos inúmeras modificações foram promovidas: em 1998; a Lei nº 9.615 (Lei Pelé) revoga a de nº 8.672 (Lei Zico); em 2005, editado o artigo 129 da Lei nº 11.196 (determina a submissão à legislação das pessoas jurídicas, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, artísticos, científicos ou culturais, em caráter presonalíssimo ou não); em 2011, a Lei nº 12.395 modificou a redação do artigo 42 da Lei Pelé (deixando expresso ter o direito de arena natureza civil); e, por fim, em 2015 incluído pela Lei nº 13.155 o parágrafo único ao artigo 87-A da Lei Pelé (trazendo novos balizamentos para a exploração econômica do direito de imagem).

[11] O acórdão que apreciou o recurso voluntário manejado pelo RIO CLARO FUTEBOL CLUBE, em igual sentido, asseverou que “[a] cessão da imagem dos atletas profissionais às agremiações desportivas que os contratam apenas subsiste por força da relação de trabalho, pois um clube não utilizaria a imagem de jogador profissional vinculado a um outro clube para fins publicitários. Se a cessão da imagem não é realizada graciosamente, integra a remuneração, para todos os fins.” [Acórdão nº 2401004.191, Con.^a Rel.^a LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, sessão de 19/02/2016 (à unanimidade)]. Da leitura do acórdão consta que a Justiça do Trabalho já teria apreciado contratos firmados para pagamento de ditos direitos de imagem, reconhecendo ter a verba natureza salarial. Valendo-se da mesma *ratio decidendi* : Acórdão nº 2401001.617, Con. Rel. KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO, sessão de 10/02/2011 (à unanimidade).



[12] *Idem*. Há decisão divergente que afirma estar o direito de imagem albergado pela hipótese de não incidência prevista na al. “v” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 (cessão de direitos autorais). (Acórdão nº 2301-00.665, Cons. DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, sessão de 29/10/09. Por unanimidade de votos, a decisão proferida em caso envolvendo a SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS entendeu que direito autoral e de imagem não se confundiriam, razão pela qual não estando este último previsto no §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, haveria de ser feito o recolhimento das contribuições previdenciárias – cf. Acórdão nº 2402-00.283, Con.ª Rel.ª ANA MARIA BANDEIRA, sessão de 01/12/2009. Em igual sentido, decidiu-se em caso em que o SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE figurava como recorrente – “vide” Acórdão nº 2401-001.441 , Con. Rel. KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO, sessão de 20/10/2010 (à unanimidade).

[13] O primeiro contrato foi firmado entre a Goulart Consultoria de Negócios S/C Ltda., pertencente ao ex-jogador, e o clube Corinthians. Os demais – e mais vultuosos – foram assinados pela empresa de Luizão e a Corinthians Licenciamentos.

Date Created

20/01/2021