REVISTA CIENTÍFICA - RECIMA21 ISSN 2675-6218

O DIREITO DE IMAGEM NO FUTEBOL BRASILEIRO: UMA ANÁLISE TRIBUTÁRIA SOBRE CESSÃO E EFEITOS FISCAIS DO INSTITUTO

IMAGE RIGHTS IN BRAZILIAN FOOTBALL: A TAX ANALYSIS ON ASSIGNMENT AND FISCAL EFFECTS OF THE INSTITUTE

DERECHOS DE IMAGEN EN EL FÚTBOL BRASILEÑO: UN ANÁLISIS TRIBUTARIO SOBRE LA CESIÓN Y LOS EFECTOS FISCALES DEL INSTITUTO

Luana Caroline Castro Bessa[1], Rogério de Araújo Lima[1]

e696786
https://doi.org/10.47820/recima21.v6i9.6786

PUBLICADO: 9/2025

RESUMO

O presente artigo acadêmico proporciona uma análise do direito de imagem no âmbito do futebol brasileiro, abordando os efeitos fiscais e econômicos do instituto. Nesse contexto, serão discutidas questões referentes às tentativas de evasão fiscal existentes dentro do esporte, através de contratos de cessão, onde o jogador, buscando obter vantagens tributárias, institui uma pessoa jurídica com propósito de burlar as taxações incidentes tanto sobre a exploração de sua imagem pessoal, como sobre o seu salário. O estudo do tema escolhido é bastante relevante, visto que traz consequências tributárias, sociais e jurídicas. Há, no entanto, dificuldades em relação à matéria, principalmente pela divergência doutrinária e jurisprudencial sobre o assunto no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Embora a Lei Geral do Esporte (Lei nº 14.597/2023) discipline e estabeleça a legalidade da cessão do direito de imagem do jogador, inclusive por meio de pessoa jurídica, sua aplicação, na prática, não sanou às controvérsias quanto à caracterização de fraude e à correta forma de tributação do instituto. Assim, o trabalho tem como objetivo principal a análise da natureza jurídica e o limite legal dos referidos contratos de cessão, sob a óptica tributária, identificando os riscos existentes a sua utilização. A metodologia utilizada consiste em pesquisa de natureza qualitativa, com abordagem hipotético-dedutiva e caráter exploratório. Conclui-se que o tema, apesar de bastante relevante, necessita de soluções mais eficazes para tornar o ato contratual discutido mais transparente e compatível com a fiscalização brasileira.

PALAVRAS-CHAVE: Futebol. Direito de Imagem. Evasão Fiscal.

ABSTRACT

This academic article provides an analysis of image rights in Brazilian football, addressing the fiscal and economic effects of this institution. In this context, issues related to attempts of tax evasion within the sport are discussed through assignment contracts, in which players, seeking tax advantages, establish a legal entity with the purpose of circumventing taxation on both the exploitation of their personal image and their salaries. The study of this topic is highly relevant, as it entails tax, social, and legal consequences. However, there are difficulties regarding the matter, primarily due to divergent doctrine and case law on the subject, particularly within the scope of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF). Although the General Sports Law (Law n. 14.597/2023) regulates and establishes the legality of assigning a player's image rights, including through a legal entity, its practical application has not resolved the controversies regarding the characterization of fraud and the correct method of taxation of this institution. Thus, the main objective of this study is to analyze the legal nature and limits of these assignment contracts from a tax perspective, identifying the risks associated with their use. The methodology adopted consists

[1] Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN (Campus CERES).

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

of qualitative research with a hypothetical-deductive approach and an exploratory character. It is concluded that the topic, while highly relevant, requires more effective solutions to make the contractual act under discussion more transparent and compatible with Brazilian tax authorities.

KEYWORDS: *Football. Image Rights. Tax Evasion.*

RESUMEN
Este artículo académico proporciona un análisis del derecho de imagen en el fútbol brasileño, abordando los efectos fiscales y económicos de esta institución. En este contexto, se discuten cuestiones relacionadas con los intentos de evasión fiscal en el deporte mediante contratos de cesión, en los cuales los jugadores, buscando ventajas tributarias, constituyen una persona jurídica con el propósito de eludir la tributación sobre la explotación de su imagen personal y sobre sus salarios. El estudio del tema es altamente relevante, ya que involucra consecuencias fiscales, sociales y jurídicas. Sin embargo, existen dificultades respecto a la materia, principalmente debido a la divergencia doctrinal y jurisprudencial, especialmente en el ámbito del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF). Aunque la Ley General del Deporte (Ley nº 14.597/2023) regula y establece la legalidad de la cesión del derecho de imagen del jugador, incluso a través de una persona jurídica, su aplicación práctica no ha resuelto las controversias sobre la caracterización de fraude y la forma correcta de tributación de esta institución. Así, el trabajo tiene como objetivo principal analizar la naturaleza jurídica y los límites legales de los contratos de cesión, desde una perspectiva tributaria, identificando los riesgos asociados a su uso. La metodología adoptada consiste en investigación cualitativa, con un enfoque hipotético-deductivo y carácter exploratorio. Se concluye que el tema, a pesar de su relevancia, requiere soluciones más eficaces para hacer que el acto contractual discutido sea más transparente y compatible con las autoridades fiscales brasileñas.

PALABRAS CLAVE*: Fútbol. Derechos de imagen. Evasión fiscal.*

INTRODUÇÃO

O futebol caracteriza-se como um esporte diretamente interligado à identificação e às raízes do povo brasileiro, ultrapassando, de evidente modo, a simples sistemática competitiva. Para além da paixão, da torcida, dos gritos de gol, os impactos logísticos de tal infraestrutura atingem, diretamente, o âmbito econômico, cível, tributário e jurídico nacional.

O mercado em questão é extremamente lucrativo para todos os envolvidos, sejam os clubes desportivos ou os atletas profissionais. Os jogadores podem auferir renda através do salário bruto, pago pelo time contratante, como também pela exploração direta dos seus direitos de imagem, mediante uma cláusula contratual (Oliveira, 2023). A relação de emprego, caso haja elementos característicos para sua configuração, é devidamente regida pela legislação especial (Lei Pelé – Lei nº 9.615/1998 e Lei Geral do Esporte – Lei nº 14.597/2023), e de maneira subsidiária, pela CLT (Oliveira, 2023).

Os direitos de imagem, por outro lado, são qualificados pela doutrina majoritária como personalíssimos, e por regra, intransmissíveis e irrenunciáveis, conforme o art. 11 do Código Civil. No entanto, dada a possibilidade de relativização, é plenamente possível que o jogador profissional, por meio de um contrato, ceda o direito de exploração ao clube contratante ou a

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

determinada marca interessada. Ademais, por força do art. 87-A da Lei nº 9.615/1998, bem como dos arts. 85, §1º e 98, §2º da Lei nº 14.597/2023, compreende-se que tais valores recebidos à contraprestação não possuem natureza salarial, vez que decorrem de contrato de exclusivamente cível (Oliveira, 2023).

O principal imbróglio relativo à organização estrutural e remuneratória dos jogadores profissionais encontra-se, no entanto, na esfera tributária. Em 2025, a alíquota máxima de incidência do Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF é de 27,5% sobre rendimentos salariais (Brasil, 2025), todavia, para o lucro presumido ou abstrato de empresas, a alíquota do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ é bastante inferior, limitada à no máximo 15%, com devidos adicionais sobre o excedente (Perissé, 2025).

Surge, então, uma prática bastante comum dentro do esporte nacional: o jogador cede a administração dos seus direitos de imagem a uma companhia, criada especialmente para esse fim e geralmente administrada por familiares, que irá firmar, diretamente, o contrato com o clube contratante ou demais marcas interessadas. O ato em questão encontra respaldo na legislação brasileira, nos termos do art. 164 da Lei nº 14.597/2023. Todavia, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) apresenta correntes divergentes quanto à forma correta de tributação do referido instituto, sobretudo quanto à definição de sua incidência, se deve ocorrer sobre às alíquotas tributárias de pessoa física – vez que o direito de imagem é personalíssimo – ou jurídica – visto que há a consolidação de uma empresa autônoma para este fim.

O que, à primeira vista, pode aparentar simples organização e planejamento fiscal, estando, inclusive, amparado pela Lei Geral do Esporte, revela-se uma questão mais complexa. O próprio dispositivo legal abre brechas para práticas de evasão fiscal, como, por exemplo quando o atleta, com o objetivo de reduzir sua carga tributária, converte parcelas originalmente destinadas ao pagamento de salário em remuneração pela cessão de direito de imagem, submetendo-as à tributação mais benéfica aplicável às pessoas jurídicas. Dentro desse contexto, nasce um limite tênue entre a moralidade e a legalidade dos contratos esportivos utilizados pelos desportistas brasileiros.

Assim, o presente estudo mostra-se extremamente relevante, considerando a necessidade de compreender e demarcar balizas tributárias, legais e jurídicas sobre a remuneração dos jogadores profissionais, principalmente quando há riscos iminentes de fraude e manipulação contratual interligada ao direito de imagem (Bastos; Fernandes, 2019).

A problemática apontada não gera prejuízos delimitados apenas a área fiscal, mas também impacta diretamente na proteção trabalhista dos atletas e na aplicação da legislação nacional em um âmbito econômico tão explorado pelos jogadores e empresas brasileiras, como o futebol. Por outro lado, apesar do tema ter bastante relevância atual, estando, inclusive, intrinsecamente enraizado no cotidiano cultural brasileiro, a regulamentação atual não sanou, na

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

prática, às controvérsias existentes quanto à caracterização de fraude e à correta forma de tributação do referido instituto, bem como carece de decisões consolidadas a respeito, o que justifica o aprofundamento.

O objetivo geral do presente artigo é analisar a natureza jurídica e o limite legal dos contratos referentes à cessão do direito de imagem dos atletas, tanto aqueles realizados entre o próprio jogador e o interessado, quanto àqueles dispostos entre a empresa representante do jogador com o adquirente, sob a óptica tributária, identificando os riscos existentes a sua utilização. De forma mais específica, busca-se compreender o impacto cultural e econômico de tais práticas no país, trazendo o posicionamento jurisprudencial e doutrinário sobre o assunto, apontando divergências e convergências, além de possíveis soluções para tornar o ato contratual discutido mais transparente e compatível com a fiscalização brasileira.

Para fins de organização estrutural, o artigo fragmenta-se em três capítulos principais, além da introdução e das considerações finais. O primeiro capítulo contextualiza o futebol para fora dos trâmites esportivos, como atividade econômica, apresentando os contratos cíveis que regem o direito de imagem dos jogadores e sua regulamentação jurídica. O segundo capítulo recapitula a discussão sobre o limite legal e tributário de tais cessões, expondo decisões jurisprudenciais e casos específicos. O terceiro capítulo aprofunda, por fim, a análise da fiscalização nacional, discutindo os efeitos fiscais, incluindo o Instituto de Desconsideração da Personalidade Jurídica — IDPJ.

1. MÉTODO

A metodologia adotada ao longo do desenvolvimento do artigo é de natureza qualitativa, com abordagem hipotético-dedutiva e caráter exploratório. O trabalho desenvolveu-se tendo como base principal o estudo bibliográfico e documental sobre o tema, investigando os limites legais, sob a óptica tributária e cível, dos contratos firmados sobre o direito de imagem dos jogadores e sua respectiva fiscalização, além de trazer decisões judiciais e literatura doutrinária especializada no âmbito de casos específicos.

2. O FUTEBOL E O DIREITO DE IMAGEM COMO MERCADO ECONÔMICO

A cultura nacional desportista é um espetáculo à parte para o todo o mundo. Não soa estranho dizer que o futebol é um pilar tradicional no país, possuindo alto índice valorativo atribuído pelos brasileiros, tanto afetivamente, quanto economicamente. Dada a popularidade do meio, a visibilidade dos jogadores que atuam em times brasileiros é bastante alta, podendo ser explorada com o viés econômico.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso X, garante a inviolabilidade da imagem, juntamente com a intimidade, vida privada e honra, assegurando o direito a indenização

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

por danos materiais ou morais resultantes de sua violação (Brasil, 1988). Possuindo *status* de cláusula pétrea, o legislador buscou destacar, de forma expressa, a proteção à reprodução da imagem e da voz humanas nos eventos desportivos (Silva, 2015), em seu art. 5º, XXVIII, "a".

Dentro desse contexto, é importante diferenciar o direito de arena, pertencente às entidades esportivas, do direito de imagem, provenientes dos atletas, cujas consequências e responsabilidade decorrem diretamente dos desportistas (Silveira, 2024). De maneira simples, cabe aos clubes brasileiros a prerrogativa de fixação, transmissão e retransmissão do espetáculo desportivo público, mas não compreende o uso da imagem dos jogadores fora da situação específica do espetáculo, como na reprodução de fotografias para compor álbum de figurinhas, por exemplo, conforme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 46.420/SP).

É possível uma distinção simples ao compreender o seguinte: O direito de imagem é individual do jogador, e somente poderá ser transmitido ao clube e/ou a outra marca interessada com um aceite expresso e contratual. A indenização em caso de violação do referido instituto, por exemplo, obedece às regras da responsabilidade civil previstas nos artigos arts. 20, 186, 187 e 927 do Código Civil (REsp nº 1.982.917/SP). Neste sentido, conceitua-se:

> Direito que a pessoa tem sobre a sua forma plástica e respectivos componentes distintos (rosto, olhos, perfil, busto) que a individualizam no seio da coletividade. Incide, pois, sobre a conformação física da pessoa, compreendendo esse direito um conjunto de caracteres que a identifica no meio social. Por outras palavras, é o vínculo que une uma pessoa à sua expressão externa […]. (Bittar, 1995, p. 99).

O art. 164, §1º da Lei nº 14.597/2023 estabelece que não há impedimentos para o atleta, concomitantemente à existência de contrato especial de trabalho esportivo, ceder seus direitos de imagem à organização esportiva empregadora, sendo que este, no entanto, não substitui a remuneração devida quando configurada a relação de emprego (Brasil, 2023). Já o direito de arena, por outro lado, é originalmente pertencente ao time contratante, previsto no art. 42 da Lei nº 9.615/1998, e refere-se a transmissão, por exemplo, dos jogos ao vivo.

É inegável que, ao entrar em campo vestindo a camisa de um time brasileiro, o jogador atrai milhares de olhos para si. A imagem possui um alto poder de capitalização, o que leva os esportistas, baseando-se na garantia ofertada pelo art. 164 da Lei nº 14.597/2023, a fechar contratos cedendo e autorizando a utilização de tais direitos, seja diretamente ao clube interessado ou a pessoa jurídica da qual o atleta seja sócio. Neste sentido:

> 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.

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21
Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

REVISTA CIENTÍFICA - RECIMA21 ISSN 2675-6218

A prática em questão é completamente legal, amparada pelo ordenamento jurídico brasileiro, cabendo debate apenas quanto às intenções subjacentes utilizadas para concretização do negócio jurídico, bem como à forma correta de taxação do referido instituto.

A tributação no Brasil possui dois sujeitos principais: a pessoa jurídica e física. O Imposto de Renda de Pessoa Física será auferido através de um regime de caixa — onde as despesas e receitas são contabilizadas quando efetivamente recebidas, ainda que o fato gerador tenha ocorrido em momento diferente — (Seraidarian, 2017), abrangendo aqueles sujeitos que: (i) sejam residentes e domiciliados no país, auferindo renda no território nacional e no estrangeiro; (ii) apesar de não residirem no Brasil, auferem rendimentos de fonte no território nacional. (Baleeiro; Derzi, 2015).

O Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, por outro lado, é um pouco mais complexo. A criação de uma companhia tem como objetivo principal a separação do patrimônio dos sócios do montante empresarial. Logo, os contribuintes são aquelas (i) pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país; (ii) filiais e agências com sede no exterior; (iii) sociedades em conta de participação; (iv) empresas públicas e sociedade de economia mista; (v) empresas individuais, compreendendo as firmas individuais e pessoas físicas que, em nome individual, explorem habitual e profissionalmente, qualquer atividade de natureza civil ou comercial, com fim de lucro, mediante venda de bens ou serviços (Machado, 2008). A base de cálculo do imposto será relativa ao lucro — real, presumido ou arbitrado —, correspondente ao período de apuração (Seraidarian, 2017).

Geralmente, os atletas cedem seus direitos de imagem não diretamente ao clube contratante ou a marca interessada, e sim a uma empresa — que, na maioria das vezes, costuma ter como sócios os próprios jogadores ou familiares — que será responsável por firmar os contratos. Com a constituição de tais companhias, os ganhos dos atletas com exploração da imagem pessoal passam a ser tributados na alíquota de pessoa jurídica, e não física (Branco, 2023). Ocorre que a porcentagem de tributação de IRPF é de 27,5% sobre rendimentos salariais, enquanto a IRPJ é bastante inferior, sendo, no máximo, 15%, conforme o art. 3º da Lei nº 9.249/95, com os devidos acréscimos adicionais.

Nesse contexto, para uma compreensão mais precisa do tema, é pertinente distinguir os conceitos de elisão fiscal, evasão fiscal e elusão. A doutrina tributarista brasileira não possui consenso definitivo sobre tais classificações, no entanto, grande parte dos autores, incluindo Edmar Oliveira Andrade Filho e Ives Gandra Martins, utiliza a licitude do ato praticado pelo contribuinte como critério para identificação (Silva, 2017).

Para exemplificar, a elisão fiscal refere-se à utilização de meios lícitos para reduzir ou postergar a carga tributária, não havendo, por consequência, violação ao ordenamento jurídico do país. A evasão fiscal seria o oposto, quando presente ilicitude no ato praticado, como o

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

cometimento de crimes ou infrações administrativas, para burlar o pagamento da carga tributária. Nas palavras de Silva (2017), há uma correlação plena entre “planejamento tributário” e “elisão fiscal” e entre “sonegação” e “evasão fiscal”. Greco (2008) complementa a linha de pensamento, afirmando que o planejamento tributário é um ato lícito com o objetivo de redução da carga tributária, enquanto que a elisão fiscal decorre como consequência direta dessa prática.

A elusão fiscal, por fim, individualiza-se como um conceito mais complexo, sendo uma espécie de zona cinzenta entre a elisão fiscal e a evasão fiscal (Silva, 2017). Há tentativa de redução da carga tributária, porém o contribuinte utiliza-se de métodos atípicos para tal; ou seja, há licitude aparente, vez que as técnicas empregadas não contrariam o ordenamento jurídico vigente (Germano, 2013).

O ato de criação de uma pessoa jurídica pelos atletas, com o objetivo de redução da carga tributária, em um primeiro momento, aparenta estar mais próximo do conceito de elisão fiscal, vez que não há impedimentos legais para a cessão dos direitos de imagem, bem como a prática é amparada pela legislação regulamentadora. No entanto, a possibilidade de dissimulação e evasão fiscal é existente, sendo facilmente identificável à estratégia para burlar o sistema, obtendo uma fiscalização mais vantajosa, e em muitas situações, ocultando que os valores pagos pelo clube à título de direitos de imagem são, na verdade, de natureza trabalhista, caracterizando-se como o próprio salário do jogador “disfarçado”, que deveria ser tributado com a alíquota de pessoa física (Branco, 2023), e não jurídica.

Segundo Ferragut (2001), o primeiro questionamento a ser realizado pela autoridade administrativa, a fim de corrigir e evitar os atos de evasão fiscal, é buscar diferenciar, com clareza, o que é planejamento e o que é dissimulação. Trata-se de uma linha tênue, nas palavras da autora:

> Mas como saber se houve dissimulação, ao invés de um planejamento fiscal? Exatamente aqui reside a dificuldade: identificar se as partes celebraram negócio jurídico válido, que implicou redução ou eliminação da carga tributária (elisão fiscal) ou se incorreram em ilícito, mediante a prática de atos dissimulados praticados com os fins de disfarçar, ocultar, a ocorrência do ato jurídico tributário (evasão fiscal). (Ferragut, 2001, p. 4).

Citamos, para ilustração, o caso do Luizão de 2002/2003. O atleta jogava pelo *Sport Club Corinthians Paulista,* recebendo, à época, R$40.000,00 mensais de salário e R$350.000,00 pela licença de uso da imagem (Neder, 2016). Após algumas desavenças com o clube, o jogador entrou na justiça exigindo o pagamento de salários atrasados relativos ao contrato de uso de imagem. A ação foi devidamente distribuída e julgada procedente pela 12ª Vara do Trabalho de São Paulo, que validou o contrato de cessão de uso de imagem como trabalhista, exigindo os encargos devidos, juntamente do INSS e demais impostos (Neder, 2016).

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21
Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

Apesar do autor ter, de fato, saído vitorioso, a Justiça do Trabalho considerou à cessão do direito de imagem discutido como rendimento salariais disfarçados, apontando sonegação fiscal tanto do *Corinthians,* como do próprio jogador (Arruda; Perrone, 2003), vez que ambos vinham recolhendo a parte mais significativa dos impostos sobre os valores assinalado na carteira de trabalho (R$40.000,00) (Ruiz, 2002), e o *Corinthians* não conseguiu comprovar os R$350 mil de direito de imagem como proveniente de campanhas publicitárias envolvendo o atleta. Neste sentido:

> O atleta acaba sendo sócio majoritário de uma empresa criada para gerir a sua imagem, licenciando esse direito ao clube ou então a uma outra empresa construída pelo clube para gerir a imagem de todos os seus atletas. Da mesma forma que aqui, a jurisprudência tem entendido em alguns casos que esses valores pagos a título de licença de uso de imagem devem ser qualificados como se salário fossem. (Marisco, 2009, p. 92)

O caso em questão, datado do ano do início dos anos 2000, demonstra como a prática de evasão fiscal no esporte é tão antiga quanto se pode imaginar. Atualmente, com a identificação de tais manobras, há uma fiscalização mais restritiva da Receita Federal, incluindo a desconsideração da personalidade jurídica das empresas.

3. A IMAGEM DO ATLETA COMO OBJETO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: DISCUSSÕES LEGAIS E JURISPRUDENCIAIS

O art. 87-A da Lei Pelé, bem como os art. 85, §1º, 98, §2º e 164 da Lei Geral do Esporte, garante ao atleta o direito de ceder ou explorar o uso de sua imagem, inclusive por pessoa jurídica da qual seja sócio, mediante contrato desportivo. No entanto, para a Receita Federal, as legislações especiais em questão não regulamentam relações tributárias, tampouco se sobressaem ao Código Tributário Nacional - CTN (Branco, 2023). O Fisco pode anular atos praticados para dissimular a contribuição taxativa, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STF, em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade - ADI 2246, que declarou constitucional o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Abaixo:

> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

Outrossim, surgem controvérsias sobre o tema quando analisado o art. 129 da Lei do Bem (Lei nº 11.196/2005), também declarado constitucional pelo STF, em Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 66. O referido dispositivo elenca que irá submeter-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, de caráter personalíssimo ou não (Branco, 2023). Neste sentido, Rafael Marcondes (2016, p. 217):

> O legislador, ao redigir o dispositivo, reconheceu que pessoas jurídicas podem executar atividades decorrentes da utilização de direitos de personalidade, porém deu ênfase ao de que a personalidade jurídica deveria ser respeitada para todos os fins, especialmente sob o aspecto tributário e previdenciário.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não é unânime em declarar a atividade do atleta como intelectual, enquadrando-se no referido artigo ou não.

A título de exemplo, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF decidiu, em 2019, que a alíquota que deverá incidir sobre o IR dos direitos de imagens dos jogadores é a de pessoa física. O processo em questão refere-se ao atleta Anderson Luís de Souza, o Deco, que na época dos fatos atuava pelo Fluminense (Acórdão 2401-005.938). Em sua defesa, o profissional alegou que tentar impedir a transação — a constituição da empresa responsável por negociar o direito de imagem, e o posterior sublicenciamento para outras companhias, ou o próprio clube — seria uma afronta tanto a Lei Pelé, quanto aos princípios que regem a livre iniciativa, liberdade de contrato e autonomia de vontade das partes, além do artigo 110 do CTN, que veda a legislação tributária de alterar o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (Coelho, 2019).

Por voto de qualidade, o entendimento vencedor foi o da conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking (Coelho, 2019). A parte considerou que a exploração dos direitos de imagem dos jogadores não se enquadra como serviço intelectual. Abaixo:

> 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 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 da própria Constituição Federal, tem-se clara a distinção entre cultura e desportos. (Schlucking, 2019, p. 26).

O colegiado entendeu também que, no caso em específico, não ficou comprovado a intenção de enganar o Fisco. Então, a fim de evitar punições muito severas ao atleta, ofertou-se ao jogador a possibilidade de reduzir dos valores devidos de IRPF, aqueles que já haviam sido pagos a título de pessoa jurídica, vez que a receita da empresa nos contratos foi considerada rendimento tributável auferido diretamente por Anderson (Coelho, 2019).

Mesmo com a promulgação recente da Lei Geral do Esporte, em 2023 — que dedica um capítulo específico à exploração do direito de imagem dos atletas, autorizando sua cessão e exploração, inclusive por intermédio de pessoas jurídicas, além de prever expressamente o combate à simulação e à fraude (art. 164, § 4º) — a aplicação prática da norma não solucionou as

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21
Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

controvérsias existentes acerca da caracterização da evasão fiscal, tampouco à forma adequada de tributação do instituto. Vejamos jurisprudência do CARF do ano de 2024, posterior a positivação da Lei nº 14.597/2023:

> CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos à 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 (Processo 15586.720494/2014-90; Acordão 2301-011.302 – 2ª Seção. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Sessão de 9 de maio de 2024).

Em controvérsia, no mesmo ano de 2024, o CARF, em sede de recurso voluntário, afastou a tributação pelo IRPJ na cessão de direitos de imagem do jogador Cristiano Espíndola de Ávalos dos Passos, que atuava pelo *Sport Club do Recife* (Romano, 2025). A decisão destacou que, quando há cessão à uma companhia, a exploração econômica do direito de imagem configura-se como receita empresarial, bem como o aspecto patrimonial é plenamente transmissível, e pode ser explorado economicamente pelo atleta, legitimando a operação para fins tributários (Pandolfo, 2024).

A Fazenda Nacional chegou a argumentar que a utilização da pessoa jurídica mascarava os rendimentos que, na verdade, possuíam natureza trabalhista, o que foi rejeitado pelo conselho. (Pandolfo, 2024). O julgamento, no entanto, foi posteriormente revisto no ano de 2025, pela Câmara Superior do CARF, e ao analisar o recurso fazendário, prevaleceu o entendimento do Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, no sentido que a tributação deve recair sobre a pessoa física do jogador, por se tratar de uma renda de natureza personalíssima (Romano, 2025).

Diante desse cenário, há duas correntes principais que regem a jurisprudência e o posicionamento do Conselho Fiscal. O primeiro é de que a tributação deve ocorrer no âmbito da pessoa física, vez que há uma obrigação personalíssima e exclusivamente própria do tomador deste serviço (Daru; Telles, 2023), assim como decidido em casos como o de Carlos Massa (Acórdãos: nº 04-18.641, 104-19.111, 104-20.574 e 104-21.583) e Luiz Felipe Scolari, o Felipão (Acórdãos: nº 106-14.244 e 104-20.915) (Daru; Telles, 2023).

A segunda, que ganhou força depois de dezembro de 2015, reside no sentido de que a tributação deve ocorrer na forma da pessoa jurídica, pois o direito de imagem possui natureza cível, assim como os valores decorrentes de seus contratos, a exemplo do caso do jogador Neymar Júnior (Acórdão: nº 2402-005.703). Neste caso em específico, o jogador possuía três empresas, administradas pelo seu pai, a NR Sport & Marketing, a N&N Consultoria Esportiva e a N&N Administração de Bens (Facciolla, 2017). No primeiro momento, o Fisco alegou que tais companhias pagavam, aproximadamente, 17% em tributos. Caso a taxação ocorresse em nome do atleta, deveria ser pago 27,5% de IRPF.

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

Com o julgamento em primeiro grau, o CARF reconheceu a regularidade das organizações, assim como a base tributária cobrada. Ressaltou-se, ainda, que tais empresas possuíam, à época, o objetivo de prosperar novos talentos futebolísticos no Brasil (Facciolla, 2017).

A decisão da 2ª Turma da 4ª Câmara do CARF compreendeu, portanto, haver legitimidade em quase todas às transações realizadas pelas empresas do jogador, onde 80% dos ganhos referem-se ao recebimento de valores decorrentes da cessão do direito de imagem, sendo este o voto da maioria do colegiado (Facciolla, 2017).

Porém, em relação aos valores pagos, exclusivamente, pelo clube do Santos, onde o atleta atuou no início da carreira, os julgadores entenderam haver sonegação, visto que os supostos rendimentos pagos como direito de imagem, eram, na verdade, salário puro, devendo esta parte em específico ser tributada com alíquota de 27,5%, referente ao Imposto de Renda de Pessoa Física.

Com a existência de divergências doutrinárias em relação à forma correta de tributação do direito de imagem dos jogadores — se tais rendimentos devem ser considerados como auferidos pela pessoa física ou jurídica —, gera-se insegurança jurídica que pode ser explorada de forma dolosa pelo contribuinte. Quando há a intenção de disfarçar ou ocultar a ocorrência do ato jurídico tributário, transferindo-se os valores artificialmente para pessoa jurídica — principalmente aqueles que possuem natureza de salário, e são posteriormente pactados como auferidos pelo direito de imagem —, há a proeminência da evasão fiscal. Nesse sentido, a cessão dos direitos de imagem deixa de ser uma simples forma de planejamento tributário lícito e passa a configurar-se como uma prática ilícita, susceptível de sanções administrativas e judiciais.

A promulgação da Lei nº 14.597/2023 não trouxe inovações substanciais quanto à fiscalização da cessão do direito de imagem a pessoas jurídicas. Houve, de fato, uma positivação mais assertiva do ato, mas o dispositivo legal não solucionou o conflito interpretativo que persiste nas esferas administrativa e judicial. Em termos práticos, o art. 164 da Lei Geral do Esporte apenas consolidou uma realidade já admitida desde a vigência da Lei Pelé, amparada nos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa, permanecendo às discussões referentes à natureza tributária desse instituto e os limites existentes entre o exercício legítimo de planejamento fiscal e das práticas que configuram evasão.

4. IMPACTOS E EFEITOS FISCAIS: QUAL O LIMITE DE ATUAÇÃO DO FISCO?

Conforme visualizado, não há um consenso entre a jurisprudência e a doutrina sobre os impactos reais e inerentes à prática fiscal discutida. Cada caso, após analisado suas particularidades, é submetido a uma decisão própria, com sanções individualizadas.

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21
Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

A convergência, no entanto, reside na possibilidade de fiscalização pela Receita Federal dos atos contributivos.

Uma vez identificada a comprovação dos atos fraudulentos, abuso de direito, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, é possível trazer para discussão o instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica, previsto no art. 116 do CTN, parágrafo único, bem como no art. 50 do Código Civil de 2002. O §1° deste último dispositivo é claro ao afirmar que o desvio de finalidade se caracteriza como a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

O CTN define, em seu art. 14, que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Ou seja, havendo o uso do direito de imagem pelo atleta, é cabível tributação em renda. Porém, com a redução tributária proveniente do ato de criação da pessoa jurídica, o principal tópico discursivo que a Fazenda Pública precisa comprovar é a tentativa de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ora seja, o dolo do jogador, bem como a transformação do salário puro em rendimentos auferidos pelo direito de imagem, conforme previsto no art. 116 do CTN, parágrafo único.

Há uma discussão antiga na doutrina, no sentido de verificar-se a Fazenda Pública, assim como seus órgãos executores, possuem ou não a prerrogativa de uma vez detectado o uso indevido da personalidade jurídica com fins de sonegação de impostos ou demais formas de evasões fiscais, poderiam lançar mão do instituto da desconsideração, atingindo diretamente o patrimônio da pessoa física dos sócios (Moreira, 2021). Parcela da doutrina é favorável ao uso do dispositivo pela autoridade fazendária, vez que há identificação de atuação fraudulenta do contribuinte, utilizando-se da personalidade jurídica para dissuadir a natureza real do rendimento, porém, a outra defende que o Fisco só poderia utilizar do instituto se houvesse uma positivação direta de tal possibilidade, a fim de evitar arbitrariedades (Moreira, 2021).

O CARF não apresenta muitos posicionamentos favoráveis voltados à aplicação do instituto, apenas em casos muito específicos onde a fraude salta aos olhos. A Fazenda Pública então, por ausência de regulação fiscal, não possui a prerrogativa de agir de ofício para desconsiderar a personalidade. É possível, no entanto, a aplicação de multa, conforme o art. 44 da Lei 9.430/1996, pela autoridade administrativa. Porém, ainda neste escopo, vale analisar a Súmula 14 do CARF, que estabelece que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Ou seja, o Fisco tem de percorrer um caminho tortuoso para comprovar, de fato, o intuito de lesar a Fazenda Pública. O dolo aqui é quase que fundamental, tanto para aplicação de sanções pecuniárias como para, de fato, possibilitar a desconsideração da personalidade.

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

O problema é que, muitas vezes, é quase impossível distinguir a fraude de um planejamento fiscal, e, havendo dúvida, o julgador irá ser favorável ao contribuinte, por ausência de provas e pelo princípio da inocência, evitando a aplicação de multa de ofício pela autoridade fazendária, vez que o desportista está amparado pelos requisitos legais e os princípios de livre concorrência do mercado.

De acordo com Coêlho (2020), o princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício. Nesse mesmo sentido, para Leandro Paulsen (2014), a segurança jurídica seria uma espécie de “sobre princípio” do qual se desdobram outros mandamentos, incluindo a legalidade (Dutra, 2024). Abaixo:

> O preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil anuncia a instituição de um Estado democrático que tem como valor supremo, dentre outros, a segurança. Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais, inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. A garantia e a determinação de promoção da segurança revelam-se no plano decôntico ("dever ser"), implicitamente, como princípio da segurança jurídica. O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de direito (subprincípio porque se extrai do princípio do Estado de direito e o promove) e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para efetivação da segurança (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização). Pode-se afirmar: O princípio da segurança jurídica demanda que o Direito seja compreensível, confiável e calculável o que só ocorre quando o indivíduo conhece e compreende o conteúdo do Direito, quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente. (Paulsen, p. 61, 2014).

Resta, portanto, necessário o estabelecimento de parâmetros claros e definitivos, que assegurem a aplicação uniforme da lei ao caso concreto, especialmente no âmbito do futebol, a fim de promover efetiva segurança jurídica.

5. CONSIDERAÇÕES

Para o encerramento deste artigo, é preciso voltar para o que foi retratado no princípio: o futebol. O esporte em si, no Brasil, configura-se como arte em seu estado mais vivo. É cultura pura, enraizada junto a paixão do povo brasileiro. Desse modo, a exposição midiática dos atletas,

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21
Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

dentro e fora de campo, transforma-se em mercado comercial favorável, o qual não há impedimentos legais para sua exploração, conforme positivado pela Lei Geral do Esporte.

A constituição de uma empresa, fundada com o objetivo de realizar transações jurídicas referentes ao direito de imagem do jogador, cedido, mediante contrato, com expressa autorização do atleta, em princípio, aparenta ser uma prática de simples planejamento organizacional. No entanto, com uma fiscalização e análise mais profunda, é possível enxergar o dolo disfarçado, como a execução de evasão fiscal às entrelinhas.

O fato do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ possuir uma alíquota menor de tributação do que o Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF é o que chama a atenção. A partir do momento em que há cessão, e a empresa passa a representar o jogador, realizando contratos de publicidade com o time empregador ou outra marca interessada, o ato realizado não está mais sujeito diretamente à tributação de pessoa física, e sim jurídica.

Além disso, também há a possibilidade do próprio clube contratante, visando reduzir a carga tributária, disfarçar o salário do atleta como rendimentos auferidos através do direito de imagem. Assim, como essa questão é regulamentada diretamente com a empresa responsável, também não incidirá a alíquota do IRPF. O presente estudo foi estruturado, justamente, a fim de propor discussões a respeito da legalidade tributária dentro do esporte brasileiro, mais especificamente, no âmbito futebolístico e contratual cível.

Após abordagem mais aprofundada dos principais aspectos, conclui-se que, para além da problemática de evasão fiscal e sonegação de impostos, o maior imbróglio referente à cessão do direito de imagem do desportista é a divergência de posicionamento jurisprudencial. Apesar das legislações especiais, como a Lei Pelé e a Lei Geral do Esporte, abordarem a temática, e, inclusive, estipularem ser cabível o combate à fraude no ato contratual discutido, permanecem às controvérsias existentes quanto à correta forma de tributação do referido instituto. Devido a isso, o CARF segue posicionando-se de maneira conflitante, elaborando entendimentos diversos.

Ambas as correntes estão embasadas em fundamentos legais sólidos. Em contrapartida, a Receita Federal busca uma forma de conseguir alinhar-se ao posicionamento majoritário, organizando informações valiosas sobre como lidar com fiscalização dentro do esporte. Quais os caminhos que devem ser seguidos, os parâmetros que devem ser considerados, e como é possível distinguir a tentativa de sonegação de impostos com organização fiscal.

Ademais, devido ao princípio da presunção de inocência, que rege o devido processo legal brasileiro, caso não haja provas concretas de intenção de lesar o Fisco, o atleta não sofrerá punições mais severas, como aplicação de multa de ofício pela autoridade administrativa. A simples fundação de uma empresa responsável por fechar contratos de cessão não gera, por si só, infração ou fraude ao sistema tributário.

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21
Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

Em relação à desconsideração da personalidade jurídica, além de exigir, pelo próprio instituto, a demonstração de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, ainda será necessário a comprovação da intenção dolosa do réu. A Fazenda Pública, então, segue em desvantagem, visto ser praticamente impossível distinguir e evidenciar os desígnios originários dos atletas.

Outrossim, após toda a análise empreendida, permite-se concluir que a cessão dos direitos de imagem de um jogador, seja para uma empresa constituída com essa finalidade ou para o clube contratante, possui natureza contratual cível, legal e autônoma. No entanto, deve-se respeitar os limites interpostos pela legislação trabalhista e tributária, especialmente para evitar sua utilização como mecanismo doloso de dissimulação salarial. Verificou-se, ainda, que quando conduzida sem observância da boa-fé e das normais fiscais, a prática em questão apresenta riscos significativos de autuação — e em alguns casos, até mesmo requalificação — pelo CARF e a Receita Federal. Dessa forma, o objetivo principal proposto de examinar a natureza, os limites, bem como os riscos da cessão do direito de imagem foi devidamente alcançado, fornecendo uma visão crítica e fundamentada sobre o tema.

A legislação atual, embora existente, deixa margem para múltiplas interpretações, contribuindo para a insegurança jurídica e para o surgimento de barreiras fiscais à autoridade fazendária. Não há consenso quanto à forma correta de tributação do direito de imagem, o que resulta em decisões conflitantes. Diante da complexidade do tema, é fundamental que o legislador estabeleça parâmetros claros e definitivos, garantindo a aplicação prática uniforme da lei e prevenindo que abusos e simulações se tornem recorrentes na cultura desportiva brasileira.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, Eduardo; PERRONE, Ricardo. Em ação de Luizão, Justiça penhora Parque São Jorge. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 2003. Esporte. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/fsp/esporte/fk1809200310.htm. Acesso em: 17 jun. 2025.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro.** 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. *E-book*.

BASTOS, Guilherme Augusto Caputo; FERNANDES, Julianna Vieira. A fraude no contrato de licença de uso de imagem. **Revista Ltr: legislação do trabalho**, São Paulo, v. 83, n. 7, p. 781-788, jul. 2019. Disponível em: https://hdl.handle.net/20.500.12178/162636. Acesso em: 03 ago. 2025.

BITTAR, Carlos Alberto. **Os direitos da personalidade.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. *E-book.*

BRANCO, Mariana. Tributação da cessão de direitos de imagem por atletas gera discussão no Carf. **JOTA**, *[S. l.],* 5 jun. 2023. Disponível em: https://www.jota.info/tributos/tributacao-da-cessao-de-direitos-de-imagem-por-atletas-gera-discussao-no-carf. Acesso em: 31 jul. 2025.

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 15586.720494/2014-90.** Acórdão n. 2301-011.302, Recurso Voluntário. Recorrente: Frederico Chaves Guedes. Recorrida: Fazenda Nacional. 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Sessão de 9 maio 2024. Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Exercício: 2011, 2012, 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula nº 14.** Brasília, DF, 1 abr. 1995. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br. Acesso em: 3 ago. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de jan. de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 31 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de nov. de 2005**. Estabelece normas gerais de tributação aplicáveis às pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 31 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 14.597, de 14 de junho de 2023**. Institui a Lei Geral do Esporte. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 14 jun. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14597.htm. Acesso em: 18 set. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 31 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dez. de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 31 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dez. de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 31 jul. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.615, de 24 de mar. de 1998**. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências [Lei Pelé]. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9615compilada.htm. Acesso em: 31 jul. 2025.

BRASIL. Presidência da República. **Nova tabela do Imposto de Renda começa a valer em maio.** Brasília, DF: Presidência da República, 14 abr. 2025. Disponível em: https://www.gov.br/planalto/pt-br/acompanhe-o-planalto/noticias/2025/04/nova-tabela-do-imposto-de-renda-comeca-a-valer-em-maio-veja-o-que-muda. Acesso em: 15 jun. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RESP nº 1.982.917/SP**. Relatora Ministra Nancy Andrighi. Terceira Turma. Julgado em 3 out. 2023. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 9 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RESP nº 46.420/SP.** Relator Ministro Ruy Rosado de Aguiar. Quarta Turma. Julgado em 12 set. 1994. Diário da Justiça, Brasília, DF, 5 dez. 1994.

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21

Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Constitucionalidade - ADC 66.** Relatora Ministra Cármen Lúcia. Julgada em 21 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 2246.** Relatora Ministra Cármen Lúcia. Julgada em 8 abr. 2022.

COELHO, Gabriela. IR que incide sobre direito de imagem de jogador de futebol é de pessoa física. **Consultor Jurídico - CONJUR**, 28 maio. 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-mai-28/ir-incide-direito-imagem-pessoa-fisica-carf/#:~:text=Portanto%2C%20o%20jogador%20que%20cede,de%20Recursos%20Fiscais%20(Carf). Acesso em: 31 jul. 2025.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*

DARU; TELLES. **Virada no Carf:** tributação da cessão do direito de imagem. [S. l.]:GAIA SILVA GAEDE ADVOGADOS, 2023. Disponível em: https://gsga.com.br/virada-no-carf-tributacao-da-cessao-do-direito-de-imagem/. Acesso em: 31 jul. 2025.

DUTRA, Beatriz. **O aspecto personalíssimo do direito de imagem:** os impactos da tributação da renda na pessoa jurídica. 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2024.

FACCIOLLA, Alexandre. Carf reduz cobrança fiscal contra Neymar. **JOTA**, 2017. Disponível em: https://www.jota.info/tributos/carf-reduz-cobranca-fiscal-contra-neyma>. Acesso em: 31 jul. 2025.

FERRAGUT, Maria Rita. Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 37, n. 67, p. 117, 2001.

GERMANO, Lívia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração de negócios jurídicos.** São Paulo: Saraiva, 2013. *E-book.*

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. *E-book*.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. *E-book.*

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação da contraprestação paga pelo uso da imagem de artistas e esportistas.** 2016. 385 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

MARISCO, Francele Moreira. **Direito à imagem e possibilidades repersonalizadoras do direito privado:** a problemática dos contratos de imagem dos atletas profissionais de futebol. São Leopoldo, 2009. *E-book*.

MOREIRA, André Calvi Olivier. **Da tributação sobre a exploração do direito de imagem de atletas profissionais na legislação brasileira**. 2021. **T**rabalho de Graduação Interdisciplinar (Graduação) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2021.

NEDER, Marcos Vinícius. Tributação da exploração do direito de imagem de atletas e celebridades. *In:* **XIII Congresso – 50 anos do Código Tributário Nacional**, 2016. Apresentação em PowerPoint. Disponível em: https://www.ibet.com.br. Acesso em: 31 jul. 2025.

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21
Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.

REVISTA CIENTÍFICA - RECIMA21 ISSN 2675-6218

OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Tributação incidente sobre o direito de imagem do atleta. **Revista Direito Tributário Atual***,* São Paulo, v. 41, n. 53, p. 61-80, 1º quadrimestre, 2023.

PANDOLFO, Rafael. CARF afasta tributação de IRPJ sobre cessão de direitos de imagem de atleta. **JOTA**, 2024. Disponível em: https://www.rafaelpandolfo.com.br/news/2024/12/carf-afasta-tributacao-de-irpj-sobre-cessao-de-direitos-de-imagem-de-atleta. Acesso em: 31 jul. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. *E-book*.

PERISSÉ, Júlia. Tabela IRPJ 2025: confira como funciona e suas alíquotas. **TAXGROUP**, 5 fev. 2025. Disponível em: https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-irpj-2025-confira-como-funciona-e-suas-aliquota. Acesso em: 15 jun. 2025.

RODRIGUES, Renato Morad. O imposto de renda dos jogadores de futebol. **JUSBRASIL**, 2019. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/artigos/direito-desportivo-o-imposto-de-renda-dos-jogadores-de-futebol-parte-1/786826045.Acesso em: 31 jul. 2025.

ROMANO, Roberta de Lima. **CARF Mantém Cobrança de IRPF sobre Cessão de Direitos de Imagem de Atleta.** [S. l.]: NEDER E ROMANO, 2025. Disponível em: https://nedereromano.com.br/carf-mantem-cobranca-de-irpf-sobre-cessao-de-direitos-de-imagem-de-atleta/. Acesso em 19. set. 2025.

RUIZ, Marília. Sentença define que contrato com o Corinthians está extinto, mas atleta e clube terão de pagar impostos sonegados. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 2002. Esporte. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/fsp/esporte/fk0703200212.htm. Acesso em: 17 jun. 2025.

SERAIDARIAN, Henrique Buldrini Filogônio. Tributação dos desportistas: uma análise da licitude do planejamento tributário por meio da criação de pessoa jurídica para administração do direito de imagem dos desportistas. **Virtuajus,** Belo Horizonte, v. 2, n. 3, p. 321–342, 2017. Disponível em: https://periodicos.pucminas.br/virtuajus/article/view/16784. Acesso em: 3 ago. 2025.

SILVA, Lucas Henrique de Arruda. **A natureza jurídica do direito de imagem dos jogadores de futebol profissional.** 2015. 64 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2015.

SILVA, Lucas Miranda E. **A distribuição dinâmica do ônus da prova à luz do Novo Código de Processo Civil.** 2017. 53 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2017.

SILVEIRA, Jefter Gerson da. **A tributação sobre a renda de atletas:** o contrato de licença de imagem como mecanismo de mitigação do conflito entre progressividade e capacidade contributiva. 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2024.

ISSN: 2675-6218 - RECIMA21
Este artigo é publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC-BY), que permite uso, distribuição e reprodução irrestritos em qualquer meio, desde que o autor original e a fonte sejam creditados.