



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO  
CURSO DE DIREITO

Jeffer Gerson da Silveira

**A tributação sobre a renda de atletas:** o contrato de licença de imagem como mecanismo de mitigação do conflito entre progressividade e capacidade contributiva.

Florianópolis

2024

Jefter Gerson da Silveira

**A tributação sobre a renda de atletas:** o contrato de licença de imagem como mecanismo de mitigação do conflito entre progressividade e capacidade contributiva

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador(a): Profa. Dra. Carolina Sena Vieira

Florianópolis

2024

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 / Jefter Gerson da Silveira ; orientadora, Carolina Sena Vieira, 2024.

83 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -  
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2024.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Direito de Imagem. 3. Atletas. 4. Imposto de Renda. 5. Contrato de Licença. I. Vieira, Carolina Sena. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.



**Universidade Federal de Santa Catarina**  
**Centro de Ciências Jurídicas**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

**TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E**  
**ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA**

Aluno: Jefter Gerson da Silveira

RG: 5943367/SSP-SC

CPF: 054.310.589-08

Matrícula: 19100082

Título do TCC: A tributação sobre a renda de atletas: o contrato de licença de imagem como mecanismo de mitigação do conflito entre progressividade e capacidade contributiva.

Orientadora: Carolina Sena Vieira

Eu, Jefter Gerson da Silveira, acima qualificado, venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 31 de janeiro de 2024.

---

**JEFTER GERSON DA SILVEIRA**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

ATA DE SESSÃO DE DEFESA DE TCC (VIRTUAL)  
(Autorizada pela Portaria 002/2020/PROGRAD)

Aos **31** dias do mês de **janeiro** do ano de **2024**, às **11** horas e **00** minutos, foi realizada a defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), no modo virtual, através do link: “meet.google.com/tbt-irpy-qes” intitulado “**A tributação sobre a renda de atletas: o contrato de licença de imagem como mecanismo de mitigação do conflito entre progressividade e capacidade contributiva.**”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Jefer Gerson da Silveira**, matrícula nº **19100082**, composta pelos membros **Carolina Sena Vieira** (orientadora), **Rodrigo Schwartz Holanda** (membro avaliador) e **Thiago Mondo Zappellini** (membro avaliador), abaixo assinados, obteve a aprovação com nota **09 (nove)**, cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Aprovação Integral

Aprovação Condicionada aos seguintes reparos, sob fiscalização do Prof. Orientador

Florianópolis, **31 de janeiro de 2024**.

---

**Carolina Sena Vieira** (ASSINATURA DIGITAL)  
Professor Orientador

---

**Rodrigo Schwartz Holanda** (ASSINATURA DIGITAL)  
Membro de Banca

---

**Thiago Mondo Zappellini** (ASSINATURA DIGITAL)  
Membro de Banca

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “A tributação sobre a renda de atletas: o contrato de licença de imagem como mecanismo de mitigação do conflito entre progressividade e capacidade contributiva.”, elaborado pelo acadêmico “**Jefer Gerson da Silveira**”, defendido em **31/01/2024** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota **09 (nove)**, cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 31 de Janeiro de 2024

---

**Carolina Sena Vieira**  
Professora Orientadora

---

**Rodrigo Schwartz Holanda**  
Membro de Banca

---

**Thiago Mondo Zappellini**  
Membro de Banca

A minha família, em especial a minha mãe, avô e ao meu pai (in memoriam).

## **AGRADECIMENTOS**

Pois bem, de início, cabe agradecer àqueles que me conceberam como verdadeiro projeto de vida: pai e mãe. A minha mãe, agradeço por ter me guiado e aconselhado sempre pelo caminho do estudo, e por ter me ensinado que somos muito maiores do que as diversas dificuldades que a vida nos impõe. Ao meu pai, agradeço, postumamente, por ter me dado condições de ter tido uma infância digna, e pelo privilégio de me dedicar aos estudos (mesmo que, em certos momentos, o trabalho se fizesse necessário).

Agradeço, também, aos meus familiares, em especial aos meus avós, irmão e minha gatinha, que cuidaram – e ainda cuidam – de mim, cada qual do seu jeito. Ao meu avô, agradeço, especialmente, por ter me confiado a tarefa de passar no vestibular, de ter me dado o “empurrão final” para me formar na tão sonhada Universidade Pública. Ao meu irmão, agradeço por ser aquele parceiro que faltava nos momentos de lazer e descontração, e por ter me auxiliado tantas vezes . A minha gatinha, agradeço por (tentar) espantar todos os bichinhos que me importunaram enquanto eu escrevia este trabalho.

Agradeço também, a todos os meus professores e professoras, que durante todo o ensino fundamental, ensino médio e já na Universidade, me formaram um ser humano de pensamento muito mais crítico, que de outra forma não seria possível. Por fim, agradeço aos bons e valiosos amigos que fiz ao longo dessa jornada, e que ainda continuam ao meu lado na vida profissional. A todas e todos que me auxiliaram durante esta trajetória: muito obrigado!

“The hardest thing in the world to understand is the income tax.”

(EINSTEIN, 1963)

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar e fomentar alternativas, atuais e futuras, para contornar o conflito entre o princípio da progressividade da tributação e o princípio da capacidade contributiva sob o enfoque da renda auferida por atletas em decorrência de contratos de licença de imagem. Inicialmente, a presente pesquisa se propõe a fazer uma breve análise acerca do direito de imagem no Brasil, a sua tutela constitucional e infraconstitucional no ordenamento jurídico brasileiro, assim como definir o direito de arena e diferenciá-lo do direito de imagem, bem como analisar aspectos fundamentais acerca do contrato de licença e seu enfoque na exploração comercial do direito de imagem. Em seguida, será feita uma análise das disposições gerais que regulam o imposto de renda no Brasil, se estudará aquilo que a doutrina e a jurisprudência entendem como a hipótese de incidência e o fato gerador do imposto de renda, serão abordados os princípios constitucionais aplicáveis ao imposto de renda, bem como conflito entre o princípio da progressividade e da capacidade contributiva. Por fim, quanto à tributação da renda dos atletas pelo IR, será analisada primeiro sob o escopo da pessoa física, e depois se demonstrará a possibilidade dos atletas constituírem pessoas jurídicas para explorar o direito de imagem e contornarem o problema que é objeto de estudo de forma a se atingir uma tributação justa dos rendimentos provenientes da exploração do direito da imagem.

**Palavras-chave:** atletas; capacidade contributiva; contrato de licença; direito de imagem; imposto de renda.

## ABSTRACT

This work aims to analyze and foster alternatives, current and future, to circumvent the conflict between the principle of progressivity of taxation and the ability to pay under the focus of income earned by athletes as a result of image licensing contracts. Initially, the present research proposes to make a brief analysis about the image right in Brazil, its constitutional and infraconstitutional protection in the Brazilian legal system, as well as to define the right of arena and to differentiate it from the image right, as well as to analyze fundamental aspects about the license contract and its focus on the commercial exploitation of the image right. Next, an analysis of the general provisions that regulate income tax in Brazil will be made, studying what the doctrine and jurisprudence understand as the hypothesis of incidence and the generating fact of income tax, addressing the constitutional principles applicable to income tax, as well as conflict between the principle of progressivity and the ability to pay. Finally, regarding the taxation of athletes' income by IR, it will be analyzed first under the scope of the individual, and then it will be demonstrated the possibility of athletes constituting legal entities to exploit the image right and circumvent the problem that is the object of study in order to achieve a fair taxation of the income derived from the exploitation of the image right.

**Keywords:** athletes; tax capacity; license agreement; image rights; income tax.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Pollice Verso	27
Figura 2 – Rendas	69

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tabela Progressiva Mensal

64

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CC	Código Civil
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CTN	Código Tributário Nacional
CTN	Código Tributário Nacional
DJE	Diário da Justiça Eletrônico
EPP	Empresa de Pequeno Porte
IBDFAM	Instituto Brasileiro de Direito de Família
IR	Imposto sobre a Renda
IRPF	Imposto sobre a Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto sobre a Renda Retida na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
MPV	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>16</b>
<b>2 DIREITO À IMAGEM</b>	<b>18</b>
2.1 NOÇÕES FUNDAMENTAIS	18
2.2 NOÇÃO E DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE IMAGEM PARA O ESTUDO	19
2.3 TUTELA CONSTITUCIONAL DO DIREITO À IMAGEM	21
2.4 O DIREITO DE ARENA E O DIREITO DE IMAGEM	24
2.5 O CONTRATO DE LICENÇA PELO USO DA IMAGEM	34
2.5.1 Noções fundamentais dos contratos de licença	34
2.5.2 Propriedades do contrato de licença pelo uso da imagem	36
2.5.3 Obrigações no contrato de licença	38
2.5.4 Encerramento do contrato de licença	40
<b>3 IMPOSTO SOBRE A RENDA</b>	<b>42</b>
3.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR: O CONCEITO DE RENDA, O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL E O PATRIMÔNIO	43
3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA: GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE	52
3.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	58
<b>4 TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO SOBRE A RENDA DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS PELA CONTRAPRESTAÇÃO PAGA PELO USO DO DIREITO DE IMAGEM DE ATLETAS</b>	<b>63</b>
4.1 RENDIMENTOS AUFERIDOS PELA PESSOA FÍSICA	63
4.2 TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE ATLETAS DE ALTO RENDIMENTO: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE	67
4.3 RENDIMENTOS AUFERIDOS PELA PESSOA JURÍDICA	71
4.3.1 Pessoa jurídica enquanto detentora de direitos de exploração da imagem	71
4.3.2 Carga tributária da pessoa jurídica: os diferentes regimes de tributação possíveis	74
<b>5 CONCLUSÃO</b>	<b>78</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O direito de imagem é um dos direitos da personalidade, que consiste na prerrogativa de cada pessoa de controlar o uso de sua imagem, seja ela real ou idealizada, perante a sociedade. Trata-se de um direito fundamental, garantido pela Constituição Federal de 1988, que visa proteger a dignidade, a honra, a intimidade e a reputação das pessoas. A imagem para o direito é, portanto, um bem jurídico de valor por vezes inestimável, que pode ser objeto de exploração econômica, desde que haja consentimento do titular.

No âmbito esportivo, o direito de imagem ganha especial relevância, pois os atletas, em razão de sua notoriedade, habilidade e carisma, são constantemente procurados por empresas e instituições que desejam associar suas marcas, produtos ou serviços à imagem desses profissionais, com o intuito de obter vantagens comerciais e publicitárias – sobretudo no contexto atual, potencializado pelo fenômeno da *internet*. Assim, os atletas podem celebrar contratos de licença de imagem, pelos quais cedem o direito de uso de sua imagem a terceiros, geralmente mediante o pagamento de uma contraprestação.

No entanto, a exploração do direito de imagem pelos atletas não está isenta de implicações tributárias, pois os valores recebidos em decorrência desses contratos estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda. Para tanto, o IR deve observar os princípios constitucionais da progressividade e da capacidade contributiva, que determinam que as alíquotas do imposto devem ser graduadas conforme a renda do contribuinte, de modo que quem ganha mais pague mais, e quem ganha menos pague menos.

Contudo, a aplicação desses princípios na tributação do direito de imagem dos atletas não é tão simples. O conflito entre a capacidade contributiva e a progressividade gera distorções e desigualdades na tributação do direito de imagem, que podem afetar a competitividade, a eficiência e a própria justiça fiscal no âmbito do mercado esportivo. Sob esse prisma, o presente estudo tem por objetivo analisar e fomentar alternativas, atuais e futuras, para contornar o fenômeno da regressividade da tributação sobre a renda auferida por atletas em decorrência de contratos de licença de imagem.

Para tanto, será feita uma breve delimitação acerca do conceito e da noção de imagem para o estudo, se analisará a tutela constitucional do direito de imagem no direito brasileiro, se abordará o direito de arena e suas diferenças com o direito de imagem, e se analisará o contrato de licença como instrumento legítimo para tratar sobre a parte disponível do direito de imagem, suas principais cláusulas e características. Em seguida, será feita uma revisão bibliográfica acerca dos principais dispositivos legais e constitucionais que fundamentam a tributação pelo imposto sobre a renda, bem como os princípios constitucionais que o regem – em especial a progressividade e a capacidade contributiva.

Por fim, será analisada a tributação do direito de imagem dos atletas sob os diferentes regimes de tributação do imposto sobre a renda, destacando as vantagens e desvantagens de cada um, inicialmente pela pessoa física, e posteriormente se abordará a possibilidade dos atletas constituírem pessoas jurídicas para explorar o direito de imagem e contornarem o problema que é objeto de estudo – qual seja o conflito entre a progressividade a capacidade contributiva –, de forma a se atingir uma tributação justa dos rendimentos provenientes da exploração do direito da imagem pelos desportistas.

## 2 DIREITO À IMAGEM

### 2.1 NOÇÕES FUNDAMENTAIS

O Direito à imagem deriva, tradicionalmente, dos direitos da personalidade, os quais guardam intrínseca relação com a tutela da pessoa humana e sua matriz Constitucional. Segundo o autor Leonardo Estevam de Assis Zanini (2011, p. 21), ao longo da história ocidental, é nítida a contribuição das antigas civilizações para o formação do que hoje concebemos como direito da personalidade, em especial devido ao contributo da Grécia e da Roma<sup>1</sup>.

Outrossim, Carlos Alberto Bittar (1989) caracteriza o direito da imagem pela sua enorme projeção fática, o que sobretudo adquire relevância sob o contexto atual da evolução dos meios de telecomunicações. A propósito, ao tratar do direito da imagem como um “ramo” do direito da personalidade, Bittar assim o caracteriza em sua obra:

Consiste no direito que a pessoa tem sobre a sua forma plástica e respectivos componentes distintos (rosto, olhos, perfil, busto, etc.) 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 a pessoa à sua expressão externa, tomada no conjunto, ou em partes significativas (como a boca, os olhos, as pernas, enquanto individualizadoras da pessoa).<sup>2</sup>

Ao tratar acerca da importância do direito da imagem, Bittar cita que o referido direito destaca-se dos demais quanto ao aspecto da disponibilidade.

---

<sup>1</sup> As origens da proteção à pessoa humana já podem ser encontradas nas civilizações da Antiguidade, entre as quais vale mencionar a Índia, a Mesopotâmia, o Egito, a Grécia e, obviamente, Roma. De fato, não se pode conceber, mesmo na Antiguidade, uma civilização que nenhum valor outorgasse à figura humana, pois isso significaria seu próprio extermínio. Todavia, como em qualquer evolução, nas civilizações antigas a proteção à pessoa humana veio sempre acompanhada de avanços e retrocessos, em especial devido à existência de profundas diferenças jurídicas entre as pessoas, com a manutenção de estatutos jurídicos discriminatórios (v.g. a admissão da escravidão), bem como a condição de inferioridade de determinados membros da família, como a mulher. A despeito de termos mencionado várias civilizações antigas, vamos aqui fazer uma abordagem apenas em relação às mais importantes para o ocidente, ou seja, Grécia e Roma, visto que nelas podemos facilmente visualizar as mais remotas categorias jurídicas destinadas a tutelar a pessoa humana. [...] (ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. **Direitos da Personalidade: aspectos essenciais**. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 21)

<sup>2</sup> BITTAR, Carlos Alberto. Os direitos da personalidade. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989, p. 88.

Segundo o jurista, tal característica é imensamente relevante a este direito, à medida em que permite a inserção de artistas e desportistas – estes últimos que integram o objeto do presente estudo – no mundo da publicidade e dos anúncios. Nesse sentido, cita-se trecho da obra de Carlos Alberto Bittar, que trata também do instrumento jurídico adequado ao desempenho desta atividade, qual seja o instrumento o contrato de licença ou concessão de uso:

[...] Daí, tem sido comum o ingresso de pessoas notórias, em especial, artistas ou desportistas — no meio publicitário, povoando-se os veículos de comunicação com anúncios, em que aparecem a elogiar as condições da entidade ou do produto visado e a recomendar a sua utilização. Essa disponibilidade permite ao titular extrair proveito econômico do uso de sua imagem, [...] O contrato adequado é o de licença, ou de concessão de uso, em que se devem explicitar, necessariamente, todos os elementos integrantes do ajuste de vontades, a fim de evitar-se eventuais dúvidas [...].<sup>3</sup> (grifos acrescidos)

Pois bem, feita essa breve contextualização acerca do direito de imagem na história, e sabendo que ele se destaca dos demais direitos personalíssimos pela possibilidade de sua disponibilidade, cabe-nos com o presente estudo discorrer brevemente acerca de características da imagem, da tutela constitucional do direito de imagem, da diferenciação do direito de arena, e da noção patrimonial atribuída ao direito de imagem devido a sua exploração pelo contrato de licença.

## 2.2 NOÇÃO E DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE IMAGEM PARA O ESTUDO

Tradicionalmente, pode-se entender a imagem como aquilo que é formado por toda pessoa ou objeto ao refletir as ondas de luz, pelo que é possível concluir que a imagem, inicialmente, trata de um processo cognitivo direto acerca da aparência dos indivíduos e coisas ao nosso redor. No entanto, a imagem também pode ser construída e demonstrada a partir de um suporte fático-material, tal como uma fotografia reproduz uma cena, uma pintura representa uma paisagem, ou uma escultura plágia as formas do corpo humano. Isto é, dessa forma, busca-se a representação de determinada imagem, de maneira indireta.

---

<sup>3</sup> *Op. cit.* p. 88-89.

Ou seja, a imagem pode se manifestar por um processo de cognição (quando visualizamos determinada coisa ou pessoa diretamente) como também pela representação (quando percebemos a imagem pelas mais variadas técnicas de reprodução, indiretamente). Acerca da noção tradicional da imagem e de suas diferentes dimensões e manifestações, o professor Leonardo Estevam de Assis Zanini (2018, p. 127) assim leciona:

**O conceito de imagem, em um sentido amplo, abrange qualquer pessoa ou coisa, constituída em duas ou três dimensões, que tenha algum efeito sobre o olho humanos.** Nesse sentido, normalmente o ser humano vai construir diretamente a imagem, recebendo através dos olhos a luz refletida daquilo que foi postado diante de si. **No entanto, também é possível que a pessoa construa a imagem a partir de um suporte material,** que represente um objeto ou mesmo pessoa, como é o caso de uma escultura, de uma pintura, de uma fotografia ou um vídeo. Pode-se assim dizer que a imagem está sendo formada indiretamente, ou seja, a partir de um objeto (e.g. fotografia, vídeo, espelho ou mesmo a superfície da água) que reproduz e transmite a imagem de um outro objeto uma pessoa, uma cadeira ou uma paisagem). Nessa situação, não se está vendo diretamente o objeto em questão, mas sim a sua representação a partir de um suporte material, que vai refletir ondas de luz de maneira assemelhada àquela do objeto reproduzido.<sup>4</sup> (grifos acrescentados)

Nesse sentido, pode-se traçar a primeira distinção entre aparência física de determinada pessoa, e a imagem que é formada por essa, decorrente de sua fisionomia. Isso porque, segundo Zanini (2018, p. 128), “a imagem da fisionomia é uma representação da aparência física da pessoa”. A propósito, enfatiza o autor, portanto, que podemos diferenciar o direito da imagem física de determinada pessoa da sua aparência física. Nesse sentido:

A partir daí pode-se ainda diferenciar o direito que a pessoa tem à sua imagem física (imagem como representação gráfica da figura humana) daquele atinente à sua aparência física. **De fato, um atentado à aparência física acaba ofendendo o direito à integridade física e não o direito à imagem. É que a defesa da imagem não se confunde com a preservação física do corpo retratado, visto que o corpo é conteúdo do direito à integridade física,** que é resguardado pelos arts. 13 a 15 do Código Civil,

---

<sup>4</sup> ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Direito à imagem. Curitiba : Juruá, 2018, p. 127.

enquanto que a imagem tem sua tutela regulada pelo art. 20 do Código Civil.<sup>5</sup> (grifos acrescidos)

Dessa forma, vale anotar que a imagem que realmente é de interesse para o estudo está relacionada à representação gráfica da figura da pessoa humana. A representação da imagem que importa ao estudo, no entanto, não se limita a apenas a essa concepção tradicional. Nesse sentido, diversos juristas tentaram esforços no sentido de diferenciar a imagem física da imagem social, de forma a atribuir uma faceta moral à imagem, não se tratando mais de mero processo de cognição simples, mas sim de um processo de percepção influenciado pela compreensão social da imagem

Outrossim, no direito brasileiro, convencionou-se denominar essa nova dimensão da imagem como sendo a “imagem-atributo”, consistindo de “características que acompanham determinada pessoa em seu conceito social, constituindo uma consequência da vida em sociedade” (ZANINI, 2018, p. 130). É de particular interesse para a presente pesquisa entender a imagem também enquanto atributo do indivíduo, de suas ações e características percebidas no meio social, na medida em que, como veremos mais à frente desta pesquisa, é essa a qualidade que as empresas e marcas buscam emprestar aos seus produtos e serviços quando firmam um contrato de licença de imagem com uma celebridade.

Desse modo, o presente estudo se volta para a análise da tutela da imagem no ordenamento jurídico brasileiro, em especial para analisar as consequências de sua exploração comercial pelos atletas.

### 2.3 TUTELA CONSTITUCIONAL DO DIREITO À IMAGEM

A Constituição Federal promulgada em 1988, diferentemente das suas antecessoras que não faziam menção a imagem de maneira expressa, concebe a tutela e proteção da imagem em três passagens, de forma a contemplar suas diferentes esferas de atuação. Nesse sentido, Carlos Alberto Bittar (1989) concebe a tutela do direito de imagem por três esferas diferentes: a esfera administrativa, a penal e a civil (que para o autor as medidas são as mais eficazes). A propósito:

---

<sup>5</sup> *Op. cit.* p. 128.

Para a tutela do direito à imagem, tríplice é a esquematização protetiva, abrangendo providências de ordem **administrativa** quando existentes órgãos próprios – **penal** – quando suscetível a ação de ingressar em algum dos delitos tipificados (como de violação a documento; lesão à honra; etc ) – e **civil** – esta, efetivamente, a mais importante esfera de reação.

Das medidas cabíveis, as tendentes a fazer cessar o ilícito (cautelar, de que se destaca a busca e apreensão do material violador) e a satisfação dos prejuízos (ação de reparação de danos, compreendendo tanto os de caráter moral, como patrimonial), são mais eficazes na prática.<sup>6</sup> (grifos acrescidos)

Para tanto, afirma Bittar (1989) que na sistemática Constitucional o direito de imagem encontra previsão expressa no art. 5º, inc. X e XXVIII, alínea ‘a’. Nesse sentido:

No sistema legislado, a Constituição de 1988 vem expressamente consignar o direito à imagem dentre as liberdades públicas, afirmando que fica assegurada proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humana, inclusive nas atividades desportivas, consoante for definido na lei (art. 5º, inc. X e XXVIII, alínea “a”).<sup>7</sup>

Visto isso, pede-se licença para acrescentar que, seguindo a tradicional linha prolixa do constituinte de 1988, a imagem encontra-se também tutelada pelo inc. V do art. 5º da CF, de maneira muito semelhante à tutela operacionalizada pelo inciso X do mesmo dispositivo. Desse modo, a tutela constitucional do direito de imagem encontra fundamento nos seguintes dispositivos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

V – é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da **indenização** por dano material, moral **ou à imagem**;

[...]

X – **são invioláveis** a intimidade, a vida privada, a honra e a **imagem das pessoas**, assegurado o direito a **indenização pelo dano** material ou moral decorrente de sua violação;

[...]

<sup>6</sup> BITTAR, Carlos Alberto. Os direitos da personalidade. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989, p. 93.

<sup>7</sup> *Op. cit.* p. 93.

XXVIII – são assegurados, nos termos da lei:

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à **reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;**

b) o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras que criarem ou de que participarem aos criadores, aos intérpretes e às respectivas representações sindicais e associativas. (grifos acrescidos)

Dado a sua posição estratégica no texto constitucional, é de se notar que o Constituinte de 88 quis elevar o direito de imagem ao mesmo patamar de proteção dos direitos fundamentais e garantias individuais em geral, tal como igualdade de tratamento (art. 5º, inc. I, da CF) e o princípio da legalidade (art. 5º) – que são tão caros ao cidadão brasileiro.

Nesse sentido, para além da previsão constitucional que antes não existia, destaca-se também como inovação o seu grau de proteção jurídica. Isso porque a localização privilegiada do excerto do texto constitucional tem como a principal consequência a elevação da tutela do direito de imagem à condição de cláusula pétrea, por força do art. 60, § 4º, inc. IV, da CF<sup>8</sup>.

Em outros termos, significa dizer que o direito de imagem, tal como os demais direitos e garantias fundamentais, não é passível de reforma tendente a aboli-lo, o que se traduz em verdadeira vedação ao regresso deste direito. Isto é, não se está diante de uma imutabilidade da tutela constitucional do direito de imagem, mas sim da restrição ao constituinte derivado de prever uma reforma de tal forma que possa restringir ou prejudicar a tutela deste direito.

Nessa linha, tamanha é a proteção constitucional e foi a preocupação do legislador constituinte com o direito da imagem que, ao incluir este direito na categoria dos direitos e garantias fundamentais, o incluiu na salvaguarda prevista pelo inc. XLI do art. 5º da CF<sup>9</sup>, de que a lei deve prever punições para aqueles que os discriminar de forma atentatória.

---

<sup>8</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV - os direitos e garantias individuais.

<sup>9</sup> “Art. 5º [...]

[...]

XLI – a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais;

## 2.4 O DIREITO DE ARENA E O DIREITO DE IMAGEM

O direito de arena é entendido como um direito das entidades esportivas, e não dos atletas propriamente. Assim, o direito de arena, que é das entidades esportivas, não se confunde com o direito à imagem e todas as consequências dele decorrentes, que cuja responsabilidade se atribui aos desportistas. Basicamente, em suma, às entidades esportivas cabe a prerrogativa de negociar, autorizar ou proibir a captação, fixação, emissão, transmissão, retransmissão ou reprodução de imagens referente a determinado espetáculo esportivo. A propósito, essa é a definição geral que se extrai do STJ acerca do direito de arena:

[...] 'O direito de arena que a lei atribui às entidades esportivas limita-se a 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' [...]'<sup>10</sup>

Quanto à não confusão do direito de arena com o direito de imagem, a jurisprudência do e. STJ assim se posiciona:

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MATERIAIS E MORAIS. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. AUSÊNCIA. VIOLAÇÃO DE DIREITO DE IMAGEM DE ÁRBITRO DE FUTEBOL. EXIBIÇÃO DE MARCA DE PATROCINADOR NO UNIFORME USADO DURANTE OS JOGOS. **DIREITO DE IMAGEM QUE NÃO SE CONFUNDE COM DIREITO DE ARENA.** OBSERVÂNCIA DOS ARTS. 20, 186, 187 E 927 DO CC/2002. RESPONSABILIDADE DO PATROCINADOR. AUSÊNCIA. CONDUTA QUE SE LIMITA A ADQUIRIR OS DIREITOS DE EXIBIÇÃO DE MARCA NO UNIFORME OFICIAL. AUSÊNCIA DE IMPOSIÇÃO DO USO DO UNIFORME PELO PATROCINADOR. ATO PRATICADO, EM TESE, PELA ENTIDADE DESPORTIVA QUE CONTRATA A EQUIPE ARBITRAL. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO EM RELAÇÃO AO PATROCINADOR. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL PREJUDICADO.

1. Ação de indenização por danos materiais e morais, ajuizada em 13/11/2017, da qual foi extraído o presente recurso especial, interposto em 27/7/2021 e concluso ao gabinete em 10/2/2022.

2. O propósito recursal é decidir se (I) houve negativa de prestação jurisdicional; e (II) a patrocinadora que adquiriu o direito de exibir sua marca em uniforme oficial da equipe de arbitragem responde por

<sup>10</sup> Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.772.593/RS, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 16/6/2020, DJe de 19/6/2020.

eventual violação do direito de imagem do árbitro de futebol, em decorrência do uso, supostamente não autorizado, de sua imagem para fins comerciais.

3. Não há ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, quando o Tribunal de origem examina de forma fundamentada, a questão submetida à apreciação judicial na medida necessária para o deslinde da controvérsia, ainda que em sentido contrário à pretensão da parte. Precedentes.

**4. A indenização pela violação do direito de imagem, de forma individualizada, ainda que de participante em evento desportivo, obedece às regras gerais de responsabilidade civil, na forma dos arts. 20, 186, 187 e 927 do CC/2002, não se confundindo com o direito de arena previsto no art. 42, § 1º, da Lei nº 9.615/1998.**

5. Segundo a jurisprudência desta Corte, a obrigação da reparação pelo uso não autorizado de imagem decorre do próprio uso indevido do direito personalíssimo, independentemente da comprovação do dano moral sofrido.

6. A conduta do patrocinador de adquirir o direito de exibir sua marca no uniforme oficial da equipe de arbitragem não caracteriza, por si só, violação ao direito de imagem do árbitro de futebol. A violação, se caracterizada, decorreria do ato da entidade desportiva que contratou e eventualmente obrigou o árbitro a usar o referido uniforme, sem o seu consentimento, dependendo das condições em que isso ocorreu.

7. Hipótese em que (I) a ação indenizatória foi ajuizada exclusivamente contra a Patrocinadora recorrida, que tão somente adquiriu, de patrocinadoras anteriores, o direito de exibir sua marca nos uniformes cedidos pela CBF aos árbitros; (II) a recorrida não utilizou a imagem do recorrente em propagandas individuais;

(III) assim, a Patrocinadora não praticou nenhum ato ilícito, uma vez que a sua conduta não é causa do suposto uso indevido da imagem do árbitro; (IV) afastada a responsabilidade da Patrocinadora, o respectivo pedido indenizatório deve ser julgado improcedente, como bem decidiu o acórdão recorrido.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido.(grifos acrescidos)<sup>11</sup>

AGRAVO INTERNO. ÁRBITROS DE PARTIDAS DE FUTEBOL. DIREITO DE ARENA.

**INEXISTÊNCIA. DIREITO DE ARENA NÃO SE CONFUNDE COM O DIREITO À IMAGEM.** AUSÊNCIA DE NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ART. 42, CAPUT, § 1º, DA LEI 9.615, DE 1998, E AO ART. 20 DO CC 2002. AGRAVO INTERNO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (grifos acrescidos)<sup>12</sup>

CIVIL E PROCESSUAL. ÁLBUM DE FIGURINHAS (HERÓIS DO TRI) SOBRE A CAMPANHA DO BRASIL NAS COPAS DE 1958, 1962 E 1970. USO DE FOTOGRAFIA DE JOGADOR SEM AUTORIZAÇÃO DOS SUCESSORES. DIREITO DE IMAGEM.

<sup>11</sup> Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.982.917/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 3/10/2023, DJe de 9/10/2023.

<sup>12</sup> Superior Tribunal de Justiça, AgInt no REsp n. 1.620.483/RJ, relatora Ministra Maria Isabel Gallotti, Quarta Turma, julgado em 25/4/2022, DJe de 28/4/2022.

VIOLAÇÃO. LEI N. 5.988, DE 14.12.1973, ART. 100. EXEGESE. LEGITIMIDADE ATIVA DA VIÚVA MEEIRA E HERDEIROS. CPC, ARTS. 12, V, E 991, I. CONTRARIEDADE INOCORRENTE.

I. A viúva e os herdeiros do jogador falecido são parte legitimada ativamente para promoverem ação de indenização pelo uso indevido da imagem do de cujus, se não chegou a ser formalmente constituído espólio ante a inexistência de bens a inventariar.

II. **Constitui violação ao Direito de Imagem, que não se confunde com o de Arena**, a publicação, carente de autorização dos sucessores do de cujus, de fotografia do jogador em álbum de figurinhas alusivo à campanha do tricampeonato mundial de futebol, devida, em conseqüência, a respectiva indenização, ainda que elogiosa a publicação.

III. Recurso especial não conhecido. (grifos acrescidos)<sup>13</sup>

Com essa introdução do direito de arena em mente, historicamente, pode-se atribuir o direito de arena aos grandes “espetáculos” que se davam no antigo Império Romano, que normalmente eram executados em estruturas parecidas com o Coliseu de Roma. A despeito da figura do Coliseu romano ser do imaginário popular, vejamos a representação do antigo conceito de arena pela obra denominada “Pollice Verso”, do pintor Jean-Léon Gérôme (1872):

---

<sup>13</sup> Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 113.963/SP, relator Ministro Aldir Passarinho Junior, Quarta Turma, julgado em 20/9/2005, DJ de 10/10/2005, p. 369.

Figura 1 – *Pollice Verso* (GÉRÔME, 1872)

Fonte: Wikimedia Commons (2023)

Como é possível visualizar, normalmente, essas arenas possuíam solo de areia, que seria responsável por absorver o sangue das batalhas entre animais e gladiadores. Tanto é característico o solo de areia que a própria palavra *arena* que decorre do latim, significa areia. Apesar disso, em uma noção atual do termo arena, pode-se conceituar como toda aquela estrutura fechada geralmente em formato circular ou oval (estádios são grandes representantes do mundo contemporâneo), cujos espaços se designa para a apresentação de espetáculos musicais (shows), teatrais (apresentações) e, principalmente, desportivos (futebol). O conceito de arena tradicional – composta por areia –, embora sua ocorrência seja incomum, ainda pode ser encontrada em eventos de tourada em países como a Espanha, por exemplo.

Feito esse breve esboço histórico acerca da arena, temos que no Brasil, o direito de arena foi primeiro introduzido no ordenamento jurídico pela Lei nº

5.988/1973 (antiga Lei de Direitos Autorais brasileira) que em seu art. 100 assim disciplinava:

Art. 100. A entidade a que esteja vinculado o atleta, pertence o direito de autorizar, ou proibir, a fixação, transmissão ou retransmissão, por quaisquer meios ou processos de espetáculo desportivo público, com entrada paga.

Parágrafo único. Salvo convenção em contrário, vinte por cento do preço da autorização serão distribuídos, em partes iguais, aos atletas participantes do espetáculo.

Posteriormente, o direito de arena no Brasil, no âmbito de eventos esportivos, foi melhor disciplinado com a aprovação do art. 24, da Lei nº 8.672/1993<sup>14</sup>, apelidada e também mais conhecida como “Lei do Zico”, o que significou o fim da confusão do direito de arena com a matéria de direitos autorais. Alguns anos depois, o referido dispositivo foi revogado pela Lei nº 9.615/1998, esta conhecida, por seu turno, como “Lei Pelé”. Apesar dessa revogação, o novo dispositivo preservava a mesma redação dada pela Lei anterior, em seu artigo 42, qual seja de que a decisão acerca de autorizar ou proibir transmissão dos eventos esportivos cabia às entidades desportivas. Quanto a disciplina do direito de arena no Brasil, Leonardo Estevam de Assis Zanini (2018) leciona:

O direito de arena foi inicialmente previsto pela antiga Lei de Direitos Autorais (Lei 5.988/1973), que o incluiu, ao largo do entendimento doutrinário mais acertado, entre os direitos conexos (relativos a artistas, intérpretes e executantes). Como era evidente que o atleta não é autor, artista, intérprete ou executante, em 1993 a matéria felizmente deixou a seara do direito autoral, passando a ser regulada pelo art. 24 da Lei Zico (Lei 8.672/1993), que cuidou de todo o regime desportivo em nosso país. Atualmente, o direito de arena está disciplinado no art. 42 da Lei Pelé (Lei 9.615/1998), ficando afastada, em definitivo, sua confusão com o direito autoral, mesmo porque o instituto não foi previsto pela Lei de Direitos Autorais.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Art. 24. Às entidades de prática desportiva pertence o direito de autorizar a fixação, transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo desportivo de que participem.

§ 1º Salvo convenção em contrário, vinte por cento do preço da autorização serão distribuídos, em partes iguais, aos atletas participantes do espetáculo.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a flagrantes do espetáculo desportivo para fins exclusivamente jornalísticos ou educativos, cuja duração, no conjunto, não exceda de três minutos.

<sup>15</sup> ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Direito à imagem. Curitiba : Juruá, 2018, p. 193-194.

Pode-se argumentar, no entanto, que o *caput* do art. 42 Lei Pelé, em sua redação original, embora não tenha alterado o patamar de distribuição dos valores para os atletas (que ainda seria de 20% do valor de autorização), o fixou como mínimo, salvo convenção em contrário<sup>16</sup>.

Recentemente, a Lei nº 12.395/2011 deu nova redação ao art. 42 da Lei nº 9.615/1998 (“Lei Pelé”), para reduzir o montante de distribuição do valor da autorização pago à entidade esportiva ao patamar de 5%, que devem agora ser repassados aos sindicatos (e não mais aos atletas diretamente) e distribuídos por estes aos atletas participantes de determinado espetáculo esportivo, em partes iguais.

Mais recentemente ainda, para tratar especificamente das entidades de prática desportiva de futebol, a Lei nº 14.205/2021 introduziu o art. 42-A e demais dispositivos, que assim disciplina essa modalidade:

**Art. 42-A. Pertence à entidade de prática desportiva de futebol mandante o direito de arena sobre o espetáculo desportivo.**

(Incluído pela Lei nº 14.205, de 2021)

§ 1º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, **o direito de arena consiste na prerrogativa exclusiva de negociar, de autorizar ou de proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens do espetáculo desportivo**, por qualquer meio ou processo. (Incluído pela Lei nº 14.205, de 2021)

§ 2º Serão distribuídos aos atletas profissionais, em partes iguais, **5% (cinco por cento)** da receita proveniente da exploração de direitos desportivos audiovisuais do espetáculo desportivo de que trata o *caput* deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.205, de 2021)

§ 3º A distribuição da receita de que trata o § 2º deste artigo terá caráter de pagamento de natureza civil, exceto se houver disposição em contrário constante de convenção coletiva de trabalho. (Incluído pela Lei nº 14.205, de 2021)

§ 4º O pagamento da verba de que trata o § 2º deste artigo **será realizado por intermédio dos sindicatos das respectivas categorias**, que serão responsáveis pelo recebimento e pela logística de repasse aos participantes do espetáculo, no prazo de até 72 (setenta e duas) horas, contado do recebimento das verbas pelo sindicato. (Incluído pela Lei nº 14.205, de 2021)

---

<sup>16</sup> Art. 42. Às entidades de prática desportiva pertence o direito de negociar, autorizar e proibir a fixação, a transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo ou eventos desportivos de que participem.

§ 1º Salvo convenção em contrário, **vinte por cento do preço total da autorização, como mínimo**, será distribuído, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo ou evento. (grifos acrescentados)

§ 5º Para fins do disposto no § 2º deste artigo, quanto aos campeonatos de futebol, consideram-se atletas profissionais todos os jogadores escalados para a partida, titulares e reservas. (Incluído pela Lei nº 14.205, de 2021)

§ 6º Na hipótese de realização de eventos desportivos sem definição do mando de jogo, a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, dependerão da anuência das entidades de prática desportiva de futebol participantes. (Incluído pela Lei nº 14.205, de 2021)

§ 7º As disposições deste artigo não se aplicam a contratos que tenham por objeto direitos de transmissão celebrados previamente à vigência deste artigo, os quais permanecem regidos pela legislação em vigor na data de sua celebração. (Incluído pela Lei nº 14.205, de 2021)

§ 8º Os contratos de que trata o § 7º deste artigo não podem atingir as entidades desportivas que não cederam seus direitos de transmissão para terceiros previamente à vigência deste artigo, as quais poderão cedê-los livremente, conforme as disposições previstas no caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.205, de 2021) (sem grifos no original)

Hodiernamente, no ano de 2023, foi sancionada a Lei Geral do Esporte (Lei nº 14.597/2023), que também trata do direito de arena, em uma disciplina mais abrangente da matéria do desporto. O direito de arena é assim regulado a partir do art. 159 do referido diploma legal:

**Art. 159. A difusão de imagens captadas em eventos esportivos é passível de exploração comercial.**

**Art. 160. Pertence às organizações esportivas mandantes o direito de arena, que consiste no direito de exploração e comercialização de difusão de imagens, abrangendo a prerrogativa privativa de negociar, de autorizar ou de proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão e a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de evento esportivo de que participem.**

§ 1º (VETADO).

§ 2º O pagamento da verba de que trata o § 1º deste artigo será realizado por intermédio dos **sindicatos das respectivas categorias**, que serão responsáveis pelo recebimento e pela logística de repasse aos participantes do evento, no prazo de até 72 (setenta e duas) horas, contado do recebimento das verbas pelo sindicato.

§ 3º **É facultado à organização esportiva detentora do direito de arena e dos direitos comerciais inerentes ao evento esportivo cedê-los no todo ou em parte**, por meio de documento escrito, a outras organizações esportivas que regulam a modalidade e organizam competições.

§ 4º Na hipótese prevista no § 3º deste artigo, pertence às organizações esportivas responsáveis pela organização da competição o direito de autorizar ou de proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão e a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de eventos esportivos compreendidos em quaisquer das competições por elas organizadas, bem como de autorizar ou de proibir a exploração comercial de nome, de símbolos, de marcas, de publicidade estática e das demais propriedades inerentes às competições que organizem.

§ 5º Fica vedada a prática de proveito publicitário indevido e ilegítimo, obtido mediante o emprego de qualquer artifício ou ardis, sem amparo em contrato regular celebrado entre partes legítimas e com objeto lícito e sem a prévia concordância dos titulares dos direitos envolvidos.

§ 6º Na hipótese de realização de eventos esportivos sem definição do mando de jogo, a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão e a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, dependerão da anuência das organizações esportivas participantes.

§ 7º As disposições deste artigo não se aplicam a contratos que tenham por objeto direitos de transmissão celebrados previamente à vigência desta Lei, os quais permanecem regidos pela legislação em vigor na data de sua celebração.

§ 8º Os contratos referidos no § 7º deste artigo não podem atingir as organizações esportivas que não cederam seus direitos de transmissão a terceiros previamente à vigência desta Lei, as quais poderão cedê-los livremente, conforme as disposições previstas no caput deste artigo.

§ 9º Não constitui prática de proveito econômico indevido ou ilegítimo a veiculação, pelas empresas detentoras de concessão, de permissão ou de autorização para exploração de serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens, bem como de televisão por assinatura, da própria marca e a de seus canais e dos títulos de seus programas nos uniformes de competições das entidades esportivas e nos demais meios de comunicação que se localizem nas instalações dos recintos esportivos.

**Art. 161. A difusão de imagens de eventos esportivos na rede mundial de computadores deve respeitar as disposições deste Capítulo.** (grifos acrescidos)

Pois bem, da análise dos dispositivos legais acima referenciados, em especial da Lei nº 9.615/1998 (“Lei Pelé”), com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.395/2011 e Lei nº 14.205/2021, bem como após a sanção da Lei Geral do Esporte (Lei nº 14.597/2023), podemos tecer alguns comentários acerca do direito de arena no Brasil.

Primeiro, temos que destacar que o direito de arena, qual seja a negociação e autorização da transmissão e retransmissão dos espetáculos desportivos, não é uma prerrogativa destinada aos esportistas no Brasil, mas sim às entidades de

prática desportiva. Tal peculiaridade poderia ser justificativa à medida em que, ao longo da história da prática desportiva no Brasil, os clubes, e não os atletas, eram (e continuam a ser) os principais responsáveis pelo financiamento e custeio das arenas.

Não obstante, tal raciocínio também justificaria o aumento da participação das instituições desportivas nas rendas auferidas em razão do direito de arena, aos passo que os atletas, embora verdadeiras “estrelas” da arena, apenas perderam participação na divisão desse direito, dos antes vinte por cento aos atuais cinco por cento.

Segundo pois, da análise dos referidos dispositivos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, também se verifica que o direito de arena é um direito previsto essencialmente no plano infraconstitucional, enquanto o direito de imagem encontra guarida na Constituição Federal, especificamente no inc. XXVIII do art. 5º. Ela é uma garantia individual que transcende o direito de imagem, que não se restringe apenas às pessoas que não são famosas, mas como também a toda pessoa viva ou morta - e em especial a pessoa pública<sup>17</sup>. Rememora-se que o direito de imagem e o direito de arena, embora possam versar sobre a imagem sobre diferentes perspectivas, não se confundem um com o outro.

Isto porque o direito à imagem é uma garantia essencialmente individual, prevista na Constituição Federal, enquanto o direito de arena atribui uma dimensão coletiva ao direito da imagem, tutelado pela legislação infraconstitucional. Visto isso, atribui-se a dificuldade para se definir acerca da natureza jurídica desses dois institutos justamente pela sistemática adotada pelo legislador, da forma em que se escolheu proteger o direito de imagem quando ele se manifesta tanto em sua dimensão individual (tutela constitucional) quanto coletiva (tutela legal/infraconstitucional).

---

<sup>17</sup> O direito à imagem estende-se a todas as pessoas, mesmo e em especial quanto a estas que e conhecidas — devem ter respeitados seus dotes físicos integralmente, ou em um ou em alguns de seus aspectos mais marcantes, que são, assim, protegidos, eis que comum no meio artístico, ou político, o destaque de algum elemento característico (lembrando-se as atrizes que se celebrizaram pelo busto, pelos quadris, pelas pernas e por outros componentes). Daí, em se tratando de atrizes e modelos, o atentado assume proporções maiores, em vista do alto poder atrativo de sua imagem, face à pronta identificação com o seu público. Compreendem-se, ademais, em seu contexto, tanto pessoas vivas, como mortas, eis que o direito não cessa com o falecimento, cabendo aos herdeiros promover a sua defesa, por direito próprio, como tem sido posto nas codificações e leis do presente século. (BITTAR, Carlos Alberto. Os direitos da personalidade. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989, p. 91-92)

Sabendo disso, parte da doutrina argumenta que o legislador, ao se deparar com a dimensão coletiva do direito da imagem, representada pela presença de atletas em espetáculos de esporte, quis também tutelá-lo para evitar discussões envolvendo o enriquecimento ilícito das partes envolvidas: instituições esportivas e atletas. Tanto é que, afinal, se não existisse o direito de arena como previsto na legislação brasileira, mas apenas o direito de imagem em sua dimensão pessoal, este não seria suficiente para tutelar o direito de todos os esportistas, sobretudo pois cada um estaria em busca de seu direito pessoal.

Dessa forma, pode-se argumentar que quis o legislador infraconstitucional “balancear a relação” entre o individual e coletivo, de forma a possibilitar que a instituição de esporte pudesse ser remunerada pelo financiamento da construção e custeio da arena, ao mesmo tempo que o atleta pudesse perceber rendas em troca da exploração de seu direito de imagem sem qualquer afronta a seu direito constitucionalmente previsto.

Na hipótese de não ser desta forma, no entanto, ao atleta caberia argumentar que o clube estaria enriquecendo de maneira ilícita, pela indevida exploração de sua imagem em um espetáculo desportista. Por outro lado, ao clube caberia aduzir uma evidente desproporcionalidade contratual na relação entre o financiamento e custeio da arena e o pagamento dos salários aos atletas, ao passo que estes, integrantes do espetáculo desportivo, teriam suas imagens exaltadas pelo capital investido na arena pela instituição de esporte e, portanto, perceberiam os louros em razão do desenvolvimento desta atividade pelo clube esportivo.

Por fim, nos chama a atenção acerca da possibilidade das instituições de esporte cederem o seu direito de arena a outras instituições desportivas, em razão da positivação do § 3º<sup>18</sup> do art. 160 da Lei Geral do Esporte (Lei nº 14.597/2023), bem como da disposição de que as mesmas prerrogativas que originalmente detém

---

<sup>18</sup> § 3º É facultado à organização esportiva detentora do direito de arena e dos direitos comerciais inerentes ao evento esportivo cedê-los no todo ou em parte, por meio de documento escrito, a outras organizações esportivas que regulam a modalidade e organizam competições.

a instituição de esporte original lhe serão também outorgadas, nos termos do § 4<sup>o</sup><sup>19</sup> do mesmo dispositivo.

## 2.5 O CONTRATO DE LICENÇA PELO USO DA IMAGEM

Na linha da transformação concepção geral do direito de imagem ao longo do tempo e da história, que mais recentemente passa a conceber uma noção patrimonial a este direito para além da tutela tradicionalmente protetiva ao direito de imagem, o direito naturalmente evoluiu para acompanhar os anseios culturais, sociais e econômicos da modernidade. Nesse sentido, após ter-se percebido que a imagem amplia seu escopo meramente personalíssimo para se tornar um relevante instrumento de comunicação, na medida em que atrai interesse cultural e atenção social, a imagem adquire grande valor para a matéria econômica e, portanto, valor patrimonial para o indivíduo.

Sabendo disso, naturalmente, e como praticamente tudo no mundo jurídico, são concebidas diversas formas e instrumentos para a exploração comercial da parcela patrimonial de determinado direito. Com o direito de imagem não seria uma história diferente. Dentre esses instrumentos que foram concebidos, o contrato de licença para uso da imagem certamente se destaca, cujo objeto se caracteriza pela concessão do direito de uso do direito de imagem a um terceiro. Entender o contrato de licença e como ele é utilizado para concessão do direito de imagem, neste caso, se faz necessário para o aprofundamento deste estudo.

### 2.5.1 Noções fundamentais dos contratos de licença

Primeiro, nos é fundamental ao presente estudo entender que o contrato de licença para uso da imagem tem clara inspiração nos contratos que tratam do direito de propriedade intelectual/industrial que, embora semelhantes, adquirem as suas particularidades típicas, a depender de cada direito material do que tratam. Sabendo

---

<sup>19</sup> § 4º Na hipótese prevista no § 3º deste artigo, pertence às organizações esportivas responsáveis pela organização da competição o direito de autorizar ou de proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão e a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de eventos esportivos compreendidos em quaisquer das competições por elas organizadas, bem como de autorizar ou de proibir a exploração comercial de nome, de símbolos, de marcas, de publicidade estática e das demais propriedades inerentes às competições que organizem.

disso, temos que o “contrato de licença” é na verdade a ideia de um contrato genérico que pode versar sobre vários direitos (bens), dentre os quais o direito de imagem. Acerca da definição do “contrato de licença” e de seu uso tradicional no campo da propriedade intelectual/industrial, Leonardo Estevam de Assis Zanini (2018, p. 247) assim leciona:

**O contrato de licença** é tradicionalmente considerado como um contrato no qual o titular de um monopólio de exploração (**licenciador**) **concede** a uma pessoa (**licenciado**), no todo ou em parte, normalmente mediante o pagamento de uma determinada remuneração (royalties), **a utilização de seu direito sobre referido bem, sem que haja transferência desse bem.**

Tal negócio jurídico usualmente envolve bens imateriais que sejam passíveis de valoração econômica e de utilização por terceiros, particularmente no âmbito da **propriedade industrial**, como é o caso das marcas, dos desenhos industriais, dos modelos de utilidade e das patentes de invenção. É que referidos bens, sob o enfoque econômico, representam uma grande riqueza e o contrato de licença é um dos principais meios para sua utilização.<sup>20</sup> (grifos acrescentados)

Visto isso, sabendo que o contrato de licença é uma categoria de instrumento jurídico por si só, podemos dizer que as diferentes espécies de contrato de licença possuem como ponto de convergência a posição jurídica dos contratantes, tendo em vista que um licenciador concede ao licenciado um direito. Além disso, outro ponto de convergência entre as diferentes modalidades do contrato de licença reside na possibilidade de se tratar dos termos e das condições para o uso daquele direito por meio desta concessão pelo licenciador, sem que haja qualquer transferência de propriedade do direito nesta dinâmica contratual – sendo a não transferência do direito pelo contrato de licença uma das características mais importantes .

A propósito, rememora Zanini (2018, p. 248) que embora a expressão “cessão do direito de imagem” seja tradicionalmente utilizada na prática contratual – que traduz uma ideia de transferência de propriedade ou de direito – não é cessão (ou transferência) de propriedade o que de fato ocorre com o direito envolvido nesta espécie de contrato. Isso porque, no ordenamento jurídico brasileiro, o primeiro obstáculo para a transferência dos direitos de imagem encontra sua representação

---

<sup>20</sup> ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Direito à imagem. Curitiba : Juruá, 2018, p. 247.

no próprio Código Civil, em especial na disciplina do art. 11<sup>21</sup>, não nos sendo possível tratar sobre a transmissão e/ou renúncia deste direito por qualquer instrumento.

Apesar desta vedação, ela não significa dizer que o direito de imagem, por ser personalíssimo e, portanto, intransmissível, é completamente indisponível, afinal o contrato de licença de qual tratamos é o instrumento amplamente aceito para conceder o uso deste direito (o direito de imagem) para um terceiro. A propósito, a disponibilidade do direito de imagem e a adequação do contrato de licença para regular a matéria já foi abordada no início deste estudo, porém cabe rememorar a valiosa lição de Carlos Alberto Bittar:

**Essa disponibilidade permite ao titular extrair proveito econômico do uso de sua imagem, ou de seus componentes, mediante contratos próprios, firmados com os interessados, em que autorizam a prévia fixação do bem almejado** (figura; efígie; silhueta; rosto; perfil; ou partes: como os olhos; as pernas, os seios, a cintura, as nádegas, etc.). **O contrato adequado é o de licença, ou de concessão de uso**, em que se devem explicitar, necessariamente, todos os elementos integrantes do ajuste de vontades, a fim de evitar-se eventuais dúvidas: direito objetivado, fim, prazo, condições, inclusive a remuneração: possibilidade de renovação e outras. Lembre-se, quanto a artista, que a lei que rege a categoria impõe a observância de dados mínimos no contrato para publicidade (Lei 6.533, de 24.5.78, art. 14).<sup>22</sup> (grifos acrescentados)

## 2.5.2 Propriedades do contrato de licença pelo uso da imagem

Em primeiro lugar, é imprescindível entender que o contrato de licença não encontra regulação legal específica no ordenamento jurídico brasileiro<sup>23</sup>, apesar de

<sup>21</sup> Art. 11. Com exceção dos casos previstos em lei, os direitos da personalidade são intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo o seu exercício sofrer limitação voluntária.

<sup>22</sup> BITTAR, Carlos Alberto. Os direitos da personalidade. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989, p. 89.

<sup>23</sup> **Os contratos que envolvem a utilização de direitos da personalidade, em particular o direito à imagem, normalmente são atípicos, não encontrando regulação específica no Código Civil ou na legislação extravagante.** Não poderia ser diferente, uma vez que os direitos da personalidade são uma categoria relativamente nova e os contratos mais importantes, tipificados pelos códigos modernos, seguem a tradição dos contratos reconhecidos pelo direito romano.

Nesse contexto, além da mencionada tradição que remonta ao direito romano, a ausência de regulação pela legislação civil de determinado contrato está precipuamente associada: **1)** ao desconhecimento do legislador em relação a uma figura contratual específica ou; **2)** ao fato de que não se julgou oportuna a sua regulação, o que usualmente se associa à falta de importância econômica ou social de certa modalidade contratual. (ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Direito à imagem. Curitiba : Juruá, 2018, p. 246, grifos acrescentados)

ser mencionado pela legislação<sup>24</sup>. Dessa forma, o contrato de licença, sobretudo o contrato de licença de imagem, por tratar de direito personalíssimo, é considerado pela doutrina especializada como um contrato atípico, que embora não encontre disciplina de seus termos na legislação extravagante, é permitida a sua pactuação pelo princípio da autonomia da vontade<sup>25</sup> e regulado pelos limites gerais impostos pela disciplina do Código Civil<sup>26</sup>, em especial considerando o que dispõe o artigo 425 deste mesmo diploma legal<sup>27</sup>.

Desse modo, podemos caracterizar o contrato de licença de imagem como um ato voluntário do licenciador para o licenciado, cujos termos e condições devem ser amplamente discutidos entre as partes, incluindo modo, tempo e forma de aproveitamento econômico do direito em questão. Dessa maneira, um contrato de licença deve abordar, idealmente, dentre outras questões, a finalidade da contratação, cláusulas de exclusividade ou não, o prazo de concessão do direito, restrições ao espaço geográfico para exercício do direito, forma de remuneração, extinção, renovação dentre outros.

Nesse sentido, quanto à exclusividade do contrato de licença, Zanini (2018, p. 251) destaca que a contratação pode ser feita de duas maneiras: exclusiva ou simples. Segundo o autor, a contratação “será simples quando o titular do direito se reserva a possibilidade de continuar a explorá-lo, podendo fazê-lo pessoalmente ou através da concessão de nova licença a um terceiro” (ZANINI, 2018).

---

<sup>24</sup> O contrato de licença não encontra previsão específica no *ius positum* brasileiro, tratando-se de um contrato atípico, ao qual se aplicam as disposições gerais constantes do Código Civil. **É de se notar que o contrato chega a ser mencionado em vários artigos da Lei 9.279/1996, porém, como não tem regulação legal, poderia se dizer que se trata de um contrato atípico, mas nominado**, pois pelo menos seu *nomen iuris* está previsto na lei. (ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Direito à imagem. Curitiba : Juruá, 2018, p. 250, grifos acrescentados)

<sup>25</sup> Sob a noção de que o contrato faz lei entre as partes, o inc. II do art. 5º da Constituição Federal é claro: Art. 5º [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>26</sup> Não obstante a ausência de previsão, o Código Civil, com fundamento na autonomia privada, expressamente autoriza a estipulação pelas partes de contratos atípicos ou denominados, desde que sejam observadas as normas gerais fixadas pela própria codificação (art. 425). **Assim sendo, as regras e os princípios gerais relativos ao direito das obrigações e ao direito dos contratos, constantes do Código Civil, devem ser respeitados e adaptados aos contratos envolvendo o direito à imagem**, “não se podendo cogitar de poder ilimitado para criação contratual”. Contudo, isso não impede o desenvolvimento de figuras contratuais totalmente novas ou a combinação de elementos de contratos tipificados. (ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Direito à imagem. Curitiba : Juruá, 2018, p. 246-247, grifos acrescentados)

<sup>27</sup> Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.

Ainda, segundo o jurista, a contratação adquire a característica de exclusiva quando o licenciador “se obriga a não conceder outra licença a um terceiro” (ZANINI, 2018), pelo que se verifica a ocorrência do monopólio de exploração da autorização outorgada do licenciador pelo licenciado, que pode ser, ainda, relativa a determinado nicho de mercado, espaço geográfico ou ainda a determinado produto e/ou serviço.

Por fim, quanto à remuneração, o escritor Leonardo Estevam de Assis Zanini (2018, p. 251) classifica o contrato de licença de imagem como um contrato sinalagmático ou bilateral, considerando que cada parte possui seu interesse na relação, ao ponto de que um contratante necessita do outro. Essa constatação tem como principal consequência a necessidade do licenciado remunerar a concessão do direito de imagem, que geralmente é feito pelo pagamento de quantias em dinheiro em determinados períodos pré-estabelecidos de tempo.

Destaca Zanini (2018), no entanto, que pela existência da licença gratuita – cuja característica principal reside em não haver uma contraprestação pelo direito de explorar a imagem – parte da doutrina entende que o pagamento de uma prestação pelo licenciado em benefício do licenciador não trata de uma característica necessária para este tipo de contratação<sup>28</sup> – embora seja esta a cláusula que mais se manifeste e interesse na prática contratual. Considerando que o estudo objetiva analisar o impacto da tributação do IR sobre a renda auferida em razão dos contratos de licença, a análise será limitada à hipótese em que a remuneração do licenciador.

### 2.5.3 Obrigações no contrato de licença

Como visto no capítulo anterior, o contrato de licença não encontra regulamentação legal específica e, portanto, não possui conteúdo mínimo pré-estabelecido para a sua caracterização sob o prisma da lei – embora a própria lei dê nome em algumas ocasiões, como visto. As obras especializadas, no entanto, destacam algumas obrigações basilares dos contratos de licença que envolvam o

---

<sup>28</sup> [...] Nessa contratação, que normalmente é feita a título oneroso, o beneficiário da licença se compromete a pagar determinada prestação em dinheiro, o que geralmente é feito em pagamentos periódicos. Entretanto, considerando a existência de **licença gratuita, muitos estudiosos entendem que o pagamento de uma prestação não é elemento característico da contratação.** (ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Direito à imagem. Curitiba : Juruá, 2018, p. 251, grifos acrescidos)

direito de imagem. No que tange ao licenciador, a primeira e mais fundamental obrigação reside na obrigação do licenciador fazer a concessão do direito, pelo que deve tolerar a utilização de sua imagem pelo terceiro contratante, desde que o faça nos limites e condições estabelecidos no instrumento jurídico.

Como destacado por Zanini (2018, p. 252) deve o licenciador, também, conservar o valor percebido de sua própria imagem durante o tempo de execução do contrato, sendo-lhe vedado depreciá-la neste período, sob pena do fomento ao desequilíbrio contratual e o afastamento da presunção legal (art. 421-A do Código Civil) – desde que devidamente demonstrado elementos concretos do prejuízo<sup>29</sup>. Por outro lado, também deve o licenciado explorar a licença de forma a não diminuir o valor da imagem do licenciador. Para tanto, de forma a possibilitar o “controle de qualidade” do exercício do direito pelo licenciador, Zanini (2018) sugere o mecanismo contratual que outorga a celebridade o direito de veto:

Outrossim, o licenciado deve realizar a exploração da licença de modo a não depreciar a imagem do titular do direito. Assim, é recomendável que na contratação seja dado **direito de veto em relação, por exemplo, à exploração de produtos de baixa qualidade, que liguem o nome e a imagem de uma celebridade a bens que no final das contas depreciam sua personalidade**. Em todo caso, esse direito deve ser utilizado nos limites da boa-fé objetiva, não podendo a atividade econômica do licenciado ser impedida por exigências não razoáveis da celebridade, o que poderá conduzir ao encerramento da contratação.<sup>30</sup> (grifos acrescidos)

Visto isso, ainda sob o prisma do licenciado, este geralmente deve, tal como já vimos, quando a licença se dá a título oneroso e como contrapartida à autorização concedida pelo licenciador, pagar uma contraprestação que pode ser ajustada das mais diversas formas. Também segundo Zanini (2018), quando o contrato de licença se dá a título oneroso para o licenciado, são essas as modalidades mais típicas de ajuste de pagamento que podem ser pactuadas entre os contratantes: pagamento fixo, que poderá ser parcelado ou não; e o pagamento partindo de determinado percentual do resultado obtido. A propósito:

---

<sup>29</sup> Art. 421-A. **Os contratos civis e empresariais presumem-se paritários e simétricos até a presença de elementos concretos que justifiquem o afastamento dessa presunção**, ressalvados os regimes jurídicos previstos em leis especiais, garantido também que: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019) [...]

<sup>30</sup> ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Direito à imagem. Curitiba : Juruá, 2018, p. 253

Em contrapartida, o licenciado tem a obrigação de pagar a remuneração pactuada ao titular da licença, podendo esse pagamento ser ajustado de forma bastante variada. Assim, pode ser estabelecido um **pagamento fixo**, que será **parcelado** ou não, bem como pode ser acordado que a **remuneração dependerá dos ganhos com a licença**, partindo de **determinado percentual** dos resultados obtidos. Nada impede, entretanto, que o licenciador renuncie a qualquer contraprestação, havendo então a concessão de licença gratuita, o que muitas vezes ocorre com finalidades filantrópicas<sup>31</sup> (grifos acrescidos).

Por fim, a última obrigação fundamental do contrato de licença de imagem diz respeito à própria obrigação que o licenciado possui de explorar a autorização que lhe foi expedida pelo licenciador. Nesse sentido, argumenta a doutrina especializada que, nesta dinâmica contratual, quando o licenciado deixa de explorar este direito que lhe foi concedido, o contrato perde seu objeto e sua finalidade, podendo ser levado a efeito, inclusive, para fins de rescisão contratual<sup>32</sup>.

#### 2.5.4 Encerramento do contrato de licença

Como o contrato de licença de imagem não encontra disciplina específica na legislação, são várias as formas que as partes podem pactuar para o seu encerramento para além daquelas decorrentes do próprio Código Civil. No campo do consenso, as partes podem pactuar “um termo ou uma condição, cujo cumprimento dá fim ao contrato, o estabelecimento de uma justa causa para o encerramento, ou a fixação de um objetivo, que ao ser alcançado autoriza o término do contrato.” (ZANINI, 2018, p. 253).

Ainda, na linha do abordado no capítulo anterior, é comum a previsão de resilição do contrato quando a imagem da celebridade envolvida tem seu valor diminuído em razão do exercício do direito pelo licenciado, sem prejuízo da busca da tutela cível por meio da indenização cabível.

Por fim, outra hipótese comum decorrente das próprias disposições do Código Civil diz respeito à natureza personalíssima do direito de imagem: a morte do

<sup>31</sup> *Op. cit.* p. 252

<sup>32</sup> Ainda, deve-se destacar que a exploração da licença também é uma obrigação, visto que eventual contratação que não leve a cabo a exploração pode ser considerada para efeito da rescisão contratual. (ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. Direito à imagem. Curitiba : Juruá, 2018, p. 252)

desportista ou o encerramento das atividades da empresa. Nessa hipótese, pela clara dependência do licenciado acerca do direito de imagem do titular, tal como uma obra específica necessita de um arquiteto específico, sua morte pode levar ao encerramento do contrato.

### 3 IMPOSTO SOBRE A RENDA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O imposto sobre a renda é um tributo de competência da União, constitucionalmente previsto no art. 153, III, da CF, que assim dispõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
[...]  
III - renda e proventos de qualquer natureza;

O inciso I do § 2º da CF, por seu turno, disciplina que “o imposto de renda será informado pelos critérios da *generalidade*, da *universalidade* e da *progressividade*, na forma da lei”. Outrossim, o fato gerador do imposto sobre renda encontra previsão no art. 43 do CTN, que assim prescreve:

Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O *caput* do art. 44 do mesmo CTN dispõe que a “base de cálculo do impôsto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” O *caput* do art. 45, do mesmo diploma legal, disciplina que o contribuinte do imposto é “o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.”

Após esta breve contextualização legal do imposto sobre a renda, de forma a possibilitar bem prosseguir com o estudo da tributação sobre a renda de atletas, convém-nos tratar de noções fundamentais à pesquisa do imposto sobre a renda, quais sejam o conceito de renda, o acréscimo patrimonial e o patrimônio, o perfil constitucional do imposto sobre renda e os princípios constitucionais norteadores da tributação do imposto sobre a renda.

### 3.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR: O CONCEITO DE RENDA, O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL E O PATRIMÔNIO

Segundo Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera (2020), diversos são os autores e autoras que têm se debruçado acerca da definição do conceito de renda. Tal constatação, feita pelos autores, não nos surpreende. Isso porque trata-se, reconhecidamente, de um dos tributos de competência da União mais importantes para o custeio do Estado e financiamento das políticas públicas. Naturalmente, portanto, as categorias e os conceitos que definem a hipótese de incidência do imposto sobre renda adquirem particular relevância em qualquer estudo em que se pretenda estudá-lo.

Não obstante, a importância do referido tributo se verifica, primeiro, porque não nos é facultado ignorar o impacto econômico do peso da tributação do imposto sobre a renda no orçamento das famílias brasileiras – que disputa o pódio com a tributação sobre o consumo e as contribuições previdenciárias<sup>33</sup>.

Segundo, pois, apesar do imposto sobre a renda ser de competência da União, isto por força do art. 153, III, da CF, a relevância do tributo pode ser atestada à medida em que os frutos de sua arrecadação interessam a todos os entes que integram o pacto federativo brasileiro. Isto dado o peso da arrecadação do imposto sobre a renda no orçamento da própria União<sup>34</sup>, dos Estados e Distrito Federal<sup>35</sup> –

---

<sup>33</sup> Conforme estudo liderado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 2010, o imposto de renda figurou em terceiro lugar no pódio da arrecadação brasileira, representando 21,20% do total arrecadado no Brasil naquele período. Para efeitos comparativos, em primeiro lugar, a tributação sobre o consumo representou 39,10%, enquanto as contribuições devidas à previdência, em segundo posição, representaram 26% da arrecadação no mesmo ano. (CIAT, CEPAL e OCDE. **Country Notes for Revenue Statistics in Latin America 2012**. Versão em Português disponível em: [https://www.oecd.org/tax/tax-global/BRAZIL\\_PT\\_country%20note\\_final.pdf](https://www.oecd.org/tax/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf). Acesso em 01 de out. de 2023).

<sup>34</sup> “Segundo o Ministério da Economia (ME), em nota para o Estadão E-Investidor, neste ano [2022] o governo estima arrecadar R\$ 595,6 bilhões via Imposto de Renda.” (ESTADÃO. **Para onde vai o dinheiro arrecadado pelo Imposto de Renda?** 2022. Disponível em: <https://einvestidor.estadao.com.br/comportamento/dinheiro-arrecadado-imposto-de-renda/>. Acesso em 01 de outubro de 2023).

<sup>35</sup> [...] em 2009, o FPE transferiu aos Estados a expressiva quantia de R\$ 36,2 bilhões, equivalentes a 1,15% do PIB. [...] mostra a importância do FPE para a Receita Corrente Líquida de cada Estado. Para alguns deles, como Amapá e Roraima, o FPE é essencial, constituindo quase metade da receita. Em outros casos, como São Paulo e Rio de Janeiro, a receita tem mínima importância. Essa diferença decorre do fato de que o FPE tem como objetivo redistribuir receita, atendendo com mais recursos às unidades da federação com menor capacidade de arrecadação própria. (MENDES, Marcos; 2011, p.8).

estes por força do art. 157, I e art. 159, I, “a”, todos da CF<sup>3637</sup> – e Municípios – nos termos do art. 158, I, e art. 159, I, “b”, todos também da CF<sup>3839</sup>.

Visto isso, no entanto, autores como Ricardo Mariz de Oliveira (2008) concebem o termo “patrimônio” como a expressão de maior relevância para o estudo do imposto sobre a renda. Isso porque, segundo o autor, nos é muito comum encontrar na doutrina e jurisprudência que o imposto sobre a renda incide sobre o acréscimo patrimonial, referindo-se a um patrimônio pretérito que, em razão do contribuinte ter auferido renda em determinado período, acresceu-se de valor ao longo do decurso do tempo. Nesse sentido, ao destacar a importância de conhecermos a ideia de patrimônio para fins do estudo do imposto sobre a renda, afirma Oliveira (2008):

Na verdade, salvo algumas reticências, ninguém mais duvida de que o fato gerador do imposto de renda seja a existência de acréscimo patrimonial: **eis aí, portanto a idéia de patrimônio, contida na mais singela das afirmações quanto ao fato gerador desse tributo, pois, ao se falar em aumento patrimonial, implicitamente se está fazendo referência a esse ser do direito, que é o patrimônio anterior ao aumento.** Assim como, em outras palavras, falar em aumento patrimonial importa em considerar o patrimônio antes do aumento e o patrimônio depois do aumento, ou seja, numa situação relativa situada entre dois momentos de um mesmo patrimônio. Por isso mesmo, também se afirma comumente que a base de cálculo do imposto de renda corresponde à diferença entre o patrimônio do contribuinte no início e no fim do período-base de apuração da obrigação tributária: **novamente aí se apresenta a ideia de patrimônio, até mais apurada do que a simples menção ao aumento patrimonial.** [...] Ou seja, nos dois elementos ou aspectos mais essenciais da obrigação tributária – fato gerador e base de

<sup>36</sup> Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

<sup>37</sup> Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal

<sup>38</sup> Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

<sup>39</sup> Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma

[...]

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

cálculo – cujo objeto seja o imposto de renda, **a idéia de patrimônio é parte integrante e fundamental** <sup>40</sup> (grifos acrescidos)

De qualquer forma, tem-se que a definição do conceito de renda e, portanto, de se ter noção do que significa patrimônio, adquire uma relevância central à medida em que possui o condão de limitar ou expandir a própria base de cálculo do tributo, isto é, sob o prisma da hipótese à luz da incidência ou não incidência desse imposto, da ampliação ou retração da base de cálculo do tributo – a própria competência constitucional que a Constituição outorga à União. A esse respeito leciona Ricardo Mariz de Oliveira:

**[...] o patrimônio é um elemento fundamental para a hipótese de incidência do imposto de renda, assim como para a sua base de cálculo, participante da própria noção do que seja renda, informando, pois, a própria competência tributária constitucional outorgada à União Federal e toda a respectiva legislação infraconstitucional.**<sup>41</sup> (grifos acrescidos)

Assim, ante a importância do conceito de patrimônio e renda, e diante também da natural conexão semântica com o campo econômico, segundo SCHOUERI e MONTEIRA (2020, p.13), foram desenvolvidas algumas teorias para se chegar a uma definição do conceito de renda, quais sejam a teoria da “renda-produto”, e da teoria da “renda como acréscimo patrimonial”, podendo assim serem sintetizadas:

- *Renda-produto*: segundo esta teoria, considera-se a renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Diz-se que a renda seria o fruto periódico de uma fonte permanente. Figurativamente, diz-se que a renda seria o fruto que se obtém sem que pereça a árvore de onde ele provém. A “árvore” seria o capital e o “fruto”, sua renda;
- *Renda-acréscimo patrimonial*: esta teoria adota o conceito de renda a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Pressupõe, assim, um intervalo, consistindo a renda na

---

<sup>40</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; 2008, Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008 p. 38-39,

<sup>41</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 40.

diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período.<sup>42</sup>

Já para Paulo de Barros Carvalho (2021), no que tange ao conceito de renda, embora divirja quanto ao número de teorias identificadas por Schoueri e Monteiro – pois também identifica, adicionalmente, a “teoria legalista” –, tem-se que as correntes dominantes podem ser sintetizadas da seguinte forma:

- a) “*teoria da fonte*”, para a qual a “renda” é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de uma fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;
- b) “*teoria legalista*”, que considera “renda” um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é;
- c) “*teoria do acréscimo patrimonial*”, onde “renda” é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido de patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.<sup>43</sup>

Visto isso, para o professor Paulo de Barros Carvalho (2021), assim como para Ricardo Mariz de Oliveira (2008), no direito brasileiro, prevalece a terceira das teorias acima referidas, “segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas (CARVALHO, 2021, p. 699). A propósito, acerca da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e do caráter temporal relacionado ao conceito do patrimônio, assim se posiciona Paulo de Barros Carvalho (2021), que se reproduz *in verbis*:

Nessa linha de raciocínio, a hipótese de incidência da norma de tributação da “renda” consiste na **aquisição de aumento patrimonial**, verificável pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo. **É imprescindível para a verificação de incrementos patrimoniais, a fixação de intervalo temporal para a sua fixação, dado o caráter dinâmico ínsito à ideia de renda.**

[...]

---

<sup>42</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação direta da renda. editor: Fernando Aurelio Zilveti – São Paulo : IBDT, 2020, p. 13-14.

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 698.

A fixação desse intervalo para fins de comparação do patrimônio nos instantes inicial e final é indissociável do conceito de renda. **Daí a relevância da identificação do critério temporal da hipótese normativa tributária, átimo terminal para as mutações patrimoniais em dado período de o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico “renda”.**<sup>44</sup> (grifos acrescidos)

A noção de que o fato gerador do imposto sobre a renda (auferir renda) é o acréscimo patrimonial no decurso do tempo também pode ser observada na obra de Roque Antonio Carrazza (2009). A propósito:

É o caso, então, de indagarmos: que são “renda e proventos de qualquer natureza”, para fins de tributação por meio do imposto específico?

[...]

Assim, numa primeira resposta à pergunta por nós acima formulada, renda e proventos de qualquer natureza são ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo.

**A renda, pois, para fins de tributação específica, deve estar necessariamente vinculada a acréscimo patrimonial no tempo.**<sup>45</sup> (grifos acrescidos)

Também nesse sentido, descreve o autor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2008, p. 497) que Amílcar de Araújo Falcão concebia o conceito constitucional de renda tributável como o acréscimo, aumento ou incremento patrimonial que poderia advir do emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, podendo ser exprimido em dinheiro ou nele representável, apurável em um determinado momento ou período de tempo – comumente relacionado ao exercício. Outrossim, é a noção que se extrai também da obra da professora Regina Helena Costa (2018):

Em primeiro lugar, cabe lembrar que o conceito de *renda* encontra-se delimitado constitucionalmente. Traduz **acréscimo patrimonial**, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo. Constitui sempre um *plus*, não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte.

[...]

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 699-700.

<sup>45</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

Por primeiro, *renda* é o aumento de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua aquisição e manutenção. **A renda constitui acréscimo patrimonial, que não se confunde com o patrimônio de onde deriva – o capital, o trabalho ou a combinação de ambos.**<sup>46</sup> (grifos acrescidos)

E, para arrematar, Rubens Gomes de Sousa sintetizava extremamente bem o conceito de renda para fins tributários, a diferença entre o conceito de patrimônio e do que trata o acréscimo patrimonial, levando em consideração o *caput* e incisos do art. 43 do CTN, trecho da obra que se reproduz *in verbis*:

O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática, esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro).<sup>47</sup> (grifos acrescidos)

Rubens Gomes de Sousa também concebe três características da renda para fins de considerá-la acréscimo patrimonial, isto é, renda tributável pelo imposto do qual tratamos no presente estudo:

[...] para constituir renda, deve reunir simultaneamente os três elementos seguintes: **A)** provir de uma fonte patrimonial determinada e já pertencente ao próprio titular da renda. [...] **B)** ser periódica, isto é, capaz de se reproduzir de tempos em tempos. [...] **C)** ser proveniente de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda, isto é, do exercício de uma atividade que tenha por objeto fazer justificar o patrimônio. [...] O conceito jurídico ou tributário de renda, resultante do concurso destes três elementos, é o adotado pela lei brasileira, que diz que renda é o ganho proveniente do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos. (grifos acrescidos)<sup>48</sup>

Não obstante, ao contrapor a corrente legalista identificada por Paulo de Barros Carvalho (2021), que entende que “renda é aquilo que a lei estabelecer que é”, e para melhor explicar as razões de proventos não serem definidos em lei, Ricardo Mariz de Oliveira (2008) rememora que, embora o fato gerador do imposto sobre a renda esteja positivamente definido no *caput* e incisos do art. 43 do CTN, a

<sup>46</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 257-259.

<sup>47</sup> In COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 496-497.

<sup>48</sup> *Op. cit.* p. 497.

noção conceitual de patrimônio tem sua gênese, historicamente, no seio do direito privado.

Desse modo, ao tratar da disciplina prevista no art. 109 do CTN<sup>49</sup>, que cuida dos princípios gerais do direito privado e seus efeitos no campo do direito tributário, bem como da noção de patrimônio e sua definição no âmbito do direito civil, destaca-se na doutrina de Oliveira (2008):

A conseqüência do art. 109 é o reconhecimento legislativo de que o direito privado tem objetos específicos e finalidades próprias e que o direito tributário toma aqueles objetos, que são específicos do direito privado, mas para finalidade que não são próprias do direito privado, pois são próprias do direito tributário.[...] Por isso, quando vemos normas tributárias dizendo que, para os seus fins, considera-se que algo do direito privado seja isto ou aquilo, [...] a lei tributária não está lhe dando nova identidade, mas apenas lhes atribuindo efeitos tributários.[...] **Assim também ocorre com o patrimônio, que é um ser do direito privado, de cujo ramo o direito tributário toma o conceito.**<sup>50</sup> (grifos acrescentados)

Visto isso, percebe-se que a doutrina caminha sem maiores controvérsias nesse sentido. Até porque, nos termos do art. 110 do CTN, “não deve a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal [...] para definir ou limitar competências tributárias”. Acerca disso, destaca-se novamente trecho da doutrina de Oliveira (2008), que concebe a prevalência dos conceitos do direito privado:

Não há a mínima dificuldade para se entender que o art. 110 seja simplesmente explicitador do que está implícito nas discriminações constitucionais de competências tributárias, mas pode-se pensar que ele seria desnecessário ante a existência do art. 109 [...] **Entretanto não é assim, pois ambos os dispositivos do CTN estão acordes quanto à prevalência do direito privado na definição de seus conceitos, institutos e formas, até porque ambos perseguem a totalidade e unicidade orgânica do ordenamento jurídico,**

---

<sup>49</sup> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

<sup>50</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 50-51.

**observadas as finalidade próprias de cada ramo.**<sup>51</sup> (grifos acrescidos)

Por seu turno, Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 41) concebe o patrimônio como um “quase princípio”, elevando-o à categoria de conceito informador das definições do fato gerador e da própria base de cálculo do imposto sobre a renda. Ao se analisar o caput do art. 43 do CTN, assim como seus respectivos incisos, o autor assim se posiciona acerca da integração do conceito de patrimônio no fato gerador do imposto sobre a renda:

É a dicção do inciso II que chama atenção para a integração do **conceito de patrimônio** no fato gerador do imposto de renda, **pois ela demonstra que a existência de acréscimo patrimonial deve estar sempre presente para que esse imposto possa ser cobrado.**

Realmente, se proventos de qualquer natureza são entendidos como os “acrécimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, isso significa que tanto renda quanto proventos de qualquer natureza são fatores de produção de acréscimo patrimonial, os proventos por esta sua própria definição contida no inciso II do art. 43, que lhes dá característica (efeito produtor) de serem “acrécimos patrimoniais”, ao passo que as rendas também têm a mesma característica (o mesmo efeito produtor) por que o inciso II alude aos proventos como sendo os “demais acréscimos” não provenientes do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos (isto é, não provenientes da renda, tratada no inciso I), o que significa (em virtude da palavra “demais”) que não somente os proventos, mas também os produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (portanto a renda), são fatores de acréscimo patrimonial.

Em suma, **acrécimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio se apresenta como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação.** (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; 2008, p. 41, sem grifos no original)

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) número 5.422/DF, ajuizada pelo Instituto Brasileiro de Família (IBDFAM), já se pronunciou a respeito do conceito de renda tributável, para fins de incidência do imposto em tela. No caso, especificamente, a controvérsia

---

<sup>51</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 52.

tratava acerca da tributação dos valores repassados de uma pessoa para outra a título de alimentos (visto, comumente, no instituto da pensão alimentícia).

Do trecho que se extrai do voto do Ministro Dias Toffoli, relator da ADI n. 5.422, destaca-se das razões do IBDFAM que a inconstitucionalidade suscitada está limitada à incidência do imposto sobre a renda sobre os valores percebidos a título de alimentos ou de pensões alimentícias oriundos do direito de família, por entender o IBDFAM não serem esses rendimentos auferidos efetivamente acréscimos patrimoniais. Isto posto, da análise de trechos dos votos de todos os Ministros, fica claro que o Supremo Tribunal Federal adota a noção já extensivamente demonstrada neste estudo, de que se entende como o fato gerador do imposto sobre a renda o efetivo acréscimo patrimonial – e não o mero ingresso de recursos no patrimônio do indivíduo.

A propósito, do acórdão que entendeu pelo parcial conhecimento da ação e, no ponto em que conhecida, a procedência dos pedidos da ADI n. 5.422/DF, de modo a “dar ao art. 3º, § 1º, da Lei no 7.713/88, ao arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto no 9.580/18 e aos arts. 3º, caput e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73 interpretação conforme à Constituição Federal”, com a finalidade de afastar a incidência do imposto sobre a renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias, podemos concluir que o aspecto material do imposto sobre a renda está ligado a ideia de acréscimo patrimonial<sup>52</sup>.

Ante todo o exposto, podemos concluir, em suma, que a hipótese de incidência e, portanto, o próprio fato gerador do imposto sobre a renda é o efetivo acréscimo patrimonial. Nesse sentido, entender o conceito de patrimônio nos é manifestamente imprescindível, sobretudo por advir de um contexto tipicamente privado que o direito tributário não lhe pode atribuir sentido diverso, por expressa vedação legal, à medida em que possui o condão de limitar a própria competência

---

<sup>52</sup> Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa. Presença. Afastamento de questões preliminares. Conhecimento parcial da ação. Direito tributário e direito de família. Imposto de renda. Incidência sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Inconstitucionalidade. Ausência de acréscimo patrimonial. Igualdade de gênero. Mínimo existencial. [...] 4. A materialidade do imposto de renda está conectada com a existência de acréscimo patrimonial, aspecto presente nas ideias de renda e de proventos de qualquer natureza. [...] (Supremo Tribunal Federal, ADI n. 5.422/DF, relator Ministro Dias Toffoli, Pleno, julgado em 06.06.2022, DJe de 23.08.2022).

da União em instituir determinado tributo, em especial acerca da extensão/restrrição da sua base de cálculo.

Não obstante, a ideia de acréscimo patrimonial concebe também uma noção temporal ao patrimônio, ao passo que o imposto sobre a renda, como regra geral, passa a se importar predominantemente com a variação positiva do patrimônio no tempo. Por fim, como vimos da análise da recente jurisprudência do STF, a adoção do acréscimo patrimonial como critério material do imposto sobre a renda pode implicar no raciocínio e conclusão de que ingressos que outrora eram concebidos como renda tributável, em verdade, podem não estar mais submetidos à incidência de imposto.

### 3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA: GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE

O Coeficiente de Gini é uma conhecida medida estatística de desigualdade desenvolvida pelo estatístico italiano Corrado Gini<sup>53</sup>. Sabe-se que ele é calculado com base na curva de Lorenz, que representa a distribuição cumulativa da renda ou riqueza de uma população ordenada do mais pobre para o mais rico<sup>54</sup>. Sabendo disso, segundo o índice Gini elaborado pelo Banco Mundial em 2021<sup>55</sup>, o Brasil, com 52.90 pontos, figura perto do topo de uma lista junto dos países considerados mais desiguais do mundo.

Diante desta constatação e sob o prisma deste conturbado contexto, entender os princípios constitucionais norteadores da tributação do imposto sobre a renda em uma sociedade marcada pelas mazelas do abismo social e econômico, na adquire peculiar relevância. A propósito, não seria surpreendente se este retrato da

---

<sup>53</sup> GINI, Corrado. Variabilità e mutabilità: contributo allo studio delle distribuzioni e delle relazioni statistiche. Harvard University. Tipogr. di P. Cuppini, 1912.

<sup>54</sup> “Gini index measures the extent to which the distribution of income (or, in some cases, consumption expenditure) among individuals or households within an economy deviates from a perfectly equal distribution. A Lorenz curve plots the cumulative percentages of total income received against the cumulative number of recipients, starting with the poorest individual or household. The Gini index measures the area between the Lorenz curve and a hypothetical line of absolute equality, expressed as a percentage of the maximum area under the line. Thus a Gini index of 0 represents perfect equality, while an index of 100 implies perfect inequality” (WORLD BANK. Gini index. Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>. Acesso em 02 de outubro de 2023).

<sup>55</sup> Base de dados disponível em: <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>. Acesso em 02 de outubro de 2023.

desigualdade brasileira fosse, também, projetado para a classe dos atletas. É daí que estratégias diferentes para a tributação da renda dos desportistas ganham notoriedade, tendo em vista o sentimento de que o esporte ainda pode ser entendido como meio – muitas das vezes o único – de se alcançar qualquer tipo de ascensão social.

Por outro lado, quando tratamos da perspectiva daqueles atletas de alto rendimento, e que estão no auge de suas carreiras, o assunto tributação da renda vem, geralmente, casado com o tema da evasão fiscal e o fomento da fuga de capital brasileiro para os já conhecidos paraísos fiscais europeus e caribenhos<sup>56</sup>. Com o advento das criptomoedas baseadas em blockchain, que embora tenham seu principal forte fundado na rastreabilidade das transações, estas ainda são majoritariamente anônimas e não estão submetidas ao mesmo nível de controle dos órgãos e autoridades brasileiras, pelo que o contexto de evasão de capital e fiscal pode ser ainda pior<sup>57</sup>.

Sob esta perspectiva, a tributação dos rendimentos desta classe elevada de atletas ganha também o seu destaque no mundo contemporâneo, uma vez que os

---

<sup>56</sup> “Em meio à recente decisão do governo federal de taxar os rendimentos obtidos no exterior por pessoas residentes no Brasil, existe a expectativa de como a medida pode mudar os investimentos de brasileiros lá fora. **Atualmente [2021], paraísos fiscais figuram entre três dos cinco principais destinos de investimento brasileiro direto em participação no capital externo. É o que mostram dados do Banco Central.** Ilhas Cayman, Ilhas Virgens Britânicas e Bahamas ocupam da segunda até a quarta posição, respectivamente, entre os cinco principais destinos dos recursos brasileiros, segundo os dados mais recentes, de 2021. Juntos, os três países totalizaram US\$ 220,6 bilhões em recebimentos, o que representa 51,2% do montante de recursos brasileiros enviados para o exterior naquele ano.” (ORTEGA, Fabiana. **Paraísos fiscais prevalecem entre maiores destinos de investimento brasileiro.** InvestNews. Publicado em 18 de maio de 2023. Disponível em: <https://investnews.com.br/financas/paraisos-fiscais-prevalecem-entre-maiores-destinos-de-investimento-brasileiro/>. Acesso em 02 de outubro de 2023, grifos acrescidos).

<sup>57</sup> Investidores de alta renda especializados em ativos digitais ouvidos pelo InfoMoney acreditam — quase de forma unânime — que a MP [MPV 1171/2023] não deve prosperar. E se for para frente, poderá ser driblada com relativa facilidade utilizando o caráter anônimo das criptomoedas. As pessoas optaram por manter suas identidades preservadas. “Se for obrigado a pagar imposto todo ano, posso simplesmente trazer em cripto para o Brasil”, conta uma dos investidores, com aproximadamente R\$ 8 milhões investidos em ativos digitais no exterior. “Em cripto tudo é possível, tem gente que movimentam milhões dentro do País e não paga um centavo de imposto. Ou paga o mínimo possível”. Um segundo investidor menciona que é muito simples converter reais no Brasil e enviar para fora em forma de tokens indexados ao dólar. **Após a conversão, diz, o governo brasileiro tem dificuldades em rastrear os valores enviados entre carteiras digitais, que funcionam como contas bancárias sem donos conhecidos** — e que podem estar em qualquer lugar do mundo. (BARROS, Paulo. **Investidor admite apelar para ocultação de patrimônio em cripto para escapar de nova tributação no exterior.** Infomoney. Publicado em 31 de maio de 2023. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/mercados/investidor-admite-apelar-para-ocultacao-de-patrimonio-em-cripto-para-escapar-de-nova-tributacao-no-exterior/>. Acesso em 02 de outubro de 2023, grifos acrescidos).

rendimentos auferidos em razão do trabalho como desportista (aqui entendidos como aquelas rendas que o atleta auferir diretamente em razão do seu trabalho) não tratam de sua única fonte de renda.

Aliás, por vezes, os rendimentos auferidos diretamente pelo trabalho podem nem ser considerados a sua principal fonte de renda, o que se atribui principalmente ao fenômeno da *internet*, que potencializou a atividade de publicidade neste nicho, como é o caso daqueles esportistas que adquirem grande relevância nas redes sociais, e vivem dos rendimentos auferidos pelo trabalho de *marketing* realizado sobre as suas imagens, por meio dos contratos de parceria, licença de imagem, venda de produtos e/ou serviços patrocinados etc.

É principalmente sobre o fenômeno da tributação sobre a renda auferida pelos atletas no mister desta atividade que o presente estudo se debruça. Visto isso, sob um contexto com tantas peculiaridades, faz-se necessário o estudo dos princípios constitucionais norteadores da aplicação do imposto sobre a renda, e com enfoque especial para o estudo em tela: o princípio da progressividade.

Antes, porém, quanto a definição e elevação dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, por vezes entendidas como técnica de tributação, por vezes elevadas à categoria de “princípios” constitucionais, convém-nos destacar a valiosa lição de Ricardo Mariz de Oliveira (2008), que se reproduz *in verbis*:

**Dependendo da corrente doutrinária, a noção de princípio não se ajusta aos três critérios aludidos nesse inciso, que não passariam de diretrizes ou regras constantes de uma simples norma.** Não obstante, pela concepção de princípio haurida de outra corrente, ou mesmo de outras, inclusive pela visão adotada após a exposição doutrinária e exposta na parte final de III.2, esses critérios assomam à posição de princípios. Realmente, o inciso I do parágrafo 2º determina que o legislador observe o que ele chama de "**critérios**", **mas que, por seu conteúdo, se identificam como princípios informadores do imposto de renda.** O texto determina que o imposto de renda "*será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei*", em que o "*será informado*" imperativo demonstra a superioridade inafastável desses princípios, que se impõem sobre a legislação ordinária do tributo. Embora a imperatividade não seja atributo exclusivo de princípios, posto que encontrada também em normas, a alocação "*na forma da lei*" também revela o **caráter abstrato próprio dos princípios**, requerente de normas que lhe dêem concretude. Ademais, a generalidade, a universalidade e a progressividade **serem princípios não deriva da terminologia do texto**

**constitucional nem da sua localização topográfica**, haja vista que, como já notado, o dispositivo não contém a palavra "princípio", nem a denominação da Seção III do Capítulo I do Título VI, em que ele está inserido. Não obstante esses "*critérios*" serem princípios decorre dos **valores superiores neles contidos**, orientador de toda a legislação sobre o tributo, como pode notar pelo comando constitucional de que o imposto de renda "*será se informado*" por eles, em que o verbo "*informar*" contém e exprime todo o sentido de orientação estrutural e necessidade de subserviência das normas, que os princípios apresentam. Quer dizer, toda a legislação do imposto de renda precisa ser construída sob os três "*critérios*", adquirindo assim a consistência orgânica e coerente que a adoção de princípios pode assegurar, sendo decorrência própria da observância deles. Portanto, esses três "*critérios*" são princípios do objeto menor imposto de renda (nível 3 na escala apresentada em 111.2), sendo pertinentes à base de cálculo e à alíquota desse imposto. [...] Entretanto esta separação entre os três "*critérios*" teria uma visão isolada de cada um deles ou seria uma decorrência de se os abordarem separadamente, através de cujo processo até mesmo a universalidade não seria plenamente admitida como princípio, mas apenas concedida esta condição a ela com relutância e tolerância, abrindo-se mão de exigências conceituais mais rígidas. **Já quando se vêem os três "*critérios*" em conjunto, se pode perceber mais nitidamente uma força inerente ao conjunto, derivada da aplicação simultânea dos três, que não se encontra se apenas um deles tivesse sido colocado na Constituição.** Com efeito, veremos que, porque os três estão colocados na Constituição, eles se interpenetram e se exigem mutuamente, e é assim que adquirem uma força que, por sua aplicação, dará coerência orgânica à legislação infraconstitucional do imposto de renda. **E assim, como princípios, eles se impõem sobranceiramente às leis ordinárias sobre esse objeto e aos seus destinatários — devem obrigatoriamente ser cumpridos por elas e por eles assim como se impuseram na própria elaboração do texto constitucional originário.** Realmente, é possível notar como eles foram observados pelo próprio legislador constituinte de 1988, através da pertinência desses três princípios entre si e com outros comandos igualmente expressos na mesma Constituição. (grifos acrescentados)<sup>58</sup>

Como vimos, a generalidade, a universalidade e a progressividade, encontram previsão Constitucional no art. 153, § 2º, inc. I, da Constituição Federal<sup>59</sup>, que delega ao legislador infraconstitucional a tarefa de discipliná-los, sem no entanto desconsiderá-lo completamente. Nos valendo da doutrina de Regina Helena Costa

<sup>58</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 250-251, grifou-se.

<sup>59</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da **generalidade, da universalidade e da progressividade**, na forma da lei;

(2018), temos que o princípio da generalidade pode ser entendido, em breve suma, como um princípio decorrente da isonomia, no sentido de que “todos aqueles que se encontrem na mesma situação descrita na hipótese de incidência estarão, em consequência, sujeitos à mesma exigência fiscal”<sup>60</sup>.

Já o princípio da universalidade aplicado ao imposto de renda, segundo a Regina Helena Costa, implica dizer que todos os rendimentos serão submetidos à tributação, não se fazendo distinção acerca da sua origem. Nas palavras da autora, o princípio da universalidade se opõe ao princípio da seletividade, no sentido de que o fenômeno da tributação pelo Imposto de Renda “não pode ser seletivo em função da natureza do rendimento auferido”<sup>61</sup>.

Já no que tange a progressividade, que é o princípio de particular interesse deste estudo, caberia ao intérprete, segundo Luís Eduardo Schoueri (2021), o encargo de sopesar, caso a caso, se determinado rendimento foge à progressividade ou não. Acerca desse aspecto aplicado a este princípio constitucional, leciona Schoueri (2021):

**Conforme se vê, cabe ao legislador decidir como a progressividade do Imposto de Renda dar-se-á. Não pode ele, entretanto, deixar de considerá-la. Daí por que, com razão, há quem discuta a aplicação de alíquotas proporcionais para certos tipos de rendimentos, como algumas aplicações financeiras, fugindo-se, assim, do mandamento constitucional.**

Evidencia-se aqui o caráter principiológico da Progressividade: não foi ela instituída como mandamento absoluto. O cuidado do constituinte, ao adotar a fórmula “*na forma da lei*”, mostra que ele já sabia que haveria situações em que a progressividade não se aplicaria. [...]

Entretanto, retomando o Princípio da Igualdade, também parece claro que uma vez adotado o Princípio da Progressividade, qualquer desvio deste deve ser justificado por outros valores igualmente relevantes do ordenamento. **Ao intérprete/aplicador cabe o papel crítico, indagando por que, afinal, aquele rendimento foge da progressividade.** Se somado ao Princípio da Universalidade, inserido no mesmo dispositivo constitucional, a questão fica ainda mais incômoda: por que razão um rendimento, tributado por alíquota fixa, foge tanto da progressividade quanto da universalidade? Claro está que a explicação para tanto deve ser examinada a cada caso.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 75.

<sup>61</sup> *Op. cit.* p. 258.

<sup>62</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 418, sem grifos no original.

Tendo em mente a responsabilidade do legislador e o papel do intérprete, quanto aos critérios informadores da progressividade, a magistrada Regina Helena Costa (2018) destaca a ser esta a técnica da mais adequada para se contemplar o princípio da capacidade contributiva:

*A progressividade, por seu turno, implica seja a tributação mais do que proporcional à riqueza de cada um. Um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a base de cálculo. Se a igualdade na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu alcance. Isso porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim.* Diversamente, na tributação progressiva, aqueles que detêm maior riqueza arcarão, efetivamente, mais, pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar. Consoante já expusemos, a adoção da progressividade decorre, antes de mais nada, do comando inserto no art. 145, § 1º, segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. **Em verdade, vemos a progressividade, ao lado da personalização dos impostos, como efeito do princípio da capacidade contributiva.** (grifos acrescidos)<sup>63</sup>

Pensa da mesma forma Luciano Amaro (2019), no sentido de que a progressividade não é necessariamente decorrente da capacidade contributiva, mas sim a progressividade busca dar meios para a sua concretização na prática tributária:

Outro preceito que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade, previsto para certos impostos, como o de renda. **A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado.** A proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos *proporcionalmente* maiores (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior. (grifos acrescidos)<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 258.

<sup>64</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 23. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 206-207.

Quanto a relação da progressividade com a capacidade contributiva, ao resgatar as lições das finanças públicas que justificam a tributação progressiva e o próprio princípio da progressividade, Luís Eduardo Schoueri (2021) assim leciona:

A progressividade em matéria tributária costuma ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o Princípio da Capacidade Contributiva. [...] Ter-se-ia, então, a progressividade como exigência do Princípio da Capacidade Contributiva, já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício, relativamente àqueles com maior capacidade contributivas.<sup>65</sup>

Assim, com o auxílio dessas obras, podemos compreender o princípio da progressividade como aquele que auxilia o legislador a modular a carga tributária dos tributos, com a finalidade de concretizar o princípio da capacidade contributiva. Para o imposto de renda, quando a técnica da progressividade da tributação é aplicada na prática, significa dizer que as alíquotas serão progressivamente aumentadas conforme a manifestação de riqueza que determinada pessoa revelar – em relação com o princípio da capacidade contributiva. É o que acontece, por exemplo, com a tributação da renda da pessoa física pela tabela progressiva, que será melhor explorada no capítulo subsequente.

No entanto, abordar-se-á também mais à frente deste estudo que a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o da progressividade, embora possa parecer perfeitamente compatível, nem sempre é harmônica. Antes, porém, para o bom prosseguimento do estudo, faz-se necessário o exame e a investigação da relevância do princípio da capacidade contributiva.

### 3.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Visto a clara relação do princípio constitucional da progressividade e a capacidade contributiva, partimos à análise deste último. Nesse sentido, em primeiro lugar, temos que a capacidade contributiva encontra sua previsão na Constituição Federal de maneira expressa, em seu § 1º do art. 145, que assim dispõe:

---

<sup>65</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 419-420.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e **serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos acrescidos)

Como visto anteriormente, a capacidade contributiva encontra-se em íntima relação com os demais princípios constitucionais da generalidade, da universalidade e, em especial para muitos autores, o da progressividade. Para Eduardo Sabbag (2011), a previsão do princípio da capacidade contributiva é também uma forma de instrumentalizar o princípio constitucional da igualdade<sup>66</sup> e de se atingir a justiça fiscal. A propósito, é o trecho que se retira da obra de Sabbag (2011), que se reproduz *in verbis*:

**O princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, do qual se mostra como natural decorrência ou corolário, para uns, ou subprincípio, para outros.** De fato, o princípio em análise se mostra como projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinando e com este se entrelaçando, no intuito de se alcançar o ideal de justiça fiscal — seu elemento axiologicamente justificador que, conquanto não apareça formalmente escrito no texto da Constituição, **deverá ser apreendido no bojo de uma prática constitucional.**<sup>67</sup> (grifos acrescidos)

Frente a natureza inerentemente prática do princípio da capacidade contributiva, segundo o escritor Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 339), entender a sua natureza jurídica sempre foi dos temas que mais atormenta a doutrina tributária brasileira, isto é, considerando que pela aplicação deste princípio, as cargas tributárias (alíquotas) devem ser previstas e moduladas pelo legislador – ou seja, o legislador que deve ser responsável por aplicar esse princípio à legislação tributária

<sup>66</sup> Pensa da mesma forma Regina Helena Costa: “A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. **Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.**” (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 8ª ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2018, p. 76, grifos acrescidos).

<sup>67</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2011, p. 158.

em tese. Nesse sentido, destaca-se trecho da obra de Paulo de Barros Carvalho (2021):

[...] A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar-se a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de todos os que lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos, sendo o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário. Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.<sup>68</sup>

Nos socorrendo novamente da obra de Regina Helena Costa (2018), temos que a capacidade contributiva pode ser destacada em suas duas modalidades: capacidade contributiva absoluta (ou objetiva) e capacidade contributiva relativa (ou subjetiva). Segundo a autora, as formas de manifestação da capacidade contributiva podem ser definidas da seguinte forma:

Fala-se em **capacidade contributiva absoluta ou objetiva** quando se está diante de **um fato que se constitua numa manifestação de riqueza**; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano etc. Funciona, desse modo, como *pressuposto ou fundamento jurídico do imposto*, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza. Diversamente, a **capacidade contributiva relativa ou subjetiva** – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. **Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa.** Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se

---

<sup>68</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 341-342.

efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário. Opera, inicialmente, **como critério de *gradação dos impostos***. Como se verá adiante, quando cuidarmos especificamente da definição da base de cálculo e da alíquota, a apuração do *quantum* do imposto tem como medida a própria capacidade contributiva do sujeito passivo. Em sendo critério de gradação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como *limite da tributação*, permitindo a manutenção do mínimo vital – aquela quantidade de riqueza mínima a propiciar ao sujeito passivo uma vida digna – e **obstando que a progressividade tributária atinja níveis de *confisco* ou de *cerceamento de outros direitos constitucionais***.<sup>69</sup> (grifos acrescidos)

Nesse mesmo sentido, ao se valer do ensinamento do jurista Fernando Vicente-Arche Domingo<sup>70</sup> (1967), que reputa como o dos “*mais fértei e coerentes*” (CARVALHO, 2021, p. 341), Paulo de Barros Carvalho (2021) tece pensamentos e conclusões muito semelhantes ao da magistrada acerca das diferentes manifestações e facetas da capacidade contributiva no ordenamento constitucional brasileiro. Vejamos:

Segundo seu pensamento, pode ser entendida a capacidade contributiva absoluta como consistindo no dever (pré-jurídico) de o legislador escolher fatos que exibam conteúdo econômico. [...] Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que **ostentem signos de riqueza**; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a **repartição do impacto tributário**, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.<sup>71</sup> (grifos acrescidos)

Portanto, temos que a capacidade contributiva pode ser dividida em suas duas modalidades: a capacidade contributiva absoluta (ou objetiva) e a capacidade contributiva relativa (ou subjetiva). Como vimos, a primeira faceta da capacidade

---

<sup>69</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 8ª ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2018, p. 76.

<sup>70</sup> La capacidad contributiva absoluta es la aptitud para concurrir a las cargas públicas. La capacidad contributiva relativa es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria. (Fernando Vicente-Arche Domingo, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense. org. Fernando Sainz De Bujanda, Madrid, 1967, p. 190, *IN* CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 341).

<sup>71</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 342.

contributiva está preocupada com a eleição dos atos-fatos tributáveis, sendo-lhes vedados aos tributos incidir sobre ações que não representem verdadeira manifestação de riqueza. Dessa forma, fica o legislador vedado de estabelecer um tributo sobre o ato de pentear o cabelo, por exemplo, visto que este ato não significa verdadeira manifestação de riqueza.

Já a capacidade contributiva em sua dimensão subjetiva, por outro lado, está preocupada com a aptidão, em concreto, que cada indivíduo possui de contribuir e suportar o ônus de determinado tributo. Como demonstrado, esta dimensão da capacidade contributiva está intimamente relacionada com o princípio da progressividade – com alguns autores argumentando que este dá concretude àquele, inclusive. Na prática, o princípio da capacidade contributiva em seu âmbito subjetivo implica na vedação dos efeitos práticos de uma tributação excessiva ou com efeitos de confisco – inclusive pela utilização da técnica da progressividade, como destacado por Regina Helena Costa<sup>72</sup>.

Como veremos mais adiante neste estudo, no entanto, nem sempre o princípio da capacidade contributiva encontra em perfeita consonância com a técnica da progressividade da tributação – embora possam parecer os institutos perfeitamente compatíveis –, pelo que entende-se ser a crítica cabível, sobretudo sob a perspectiva dos atletas de alto rendimento quando comparada a empresários, trabalhadores, funcionários públicos e profissionais liberais.

---

<sup>72</sup> Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do mínimo vital – aquela quantidade de riqueza mínima a propiciar ao sujeito passivo uma vida digna – e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais. (COSTA, 2018, p. 76-77)

## **4 TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO SOBRE A RENDA DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS PELA CONTRAPRESTAÇÃO PAGA PELO USO DO DIREITO DE IMAGEM DE ATLETAS**

Neste capítulo, após a necessária contextualização e fundamentação conceitual dos temas que permeiam a tributação sobre a renda dos atletas e desportistas, parte-se para a análise as disposições legais aplicáveis especificamente à tributação da matéria, os diferentes regimes jurídicos possíveis para a tributação da renda de atletas, o problema da noção de capacidade contributiva envolvendo atletas de alta renda – bem como daqueles cuja principal renda trata da exploração do direito de imagem –, e quais alternativas, atuais e futuras, podem ser levantadas para contornar esse fenômeno.

### **4.1 RENDIMENTOS AUFERIDOS PELA PESSOA FÍSICA**

Como visto no primeiro capítulo deste estudo, o contrato de licença de imagem comporta duas modalidades no que tange a contraprestação: 1) ela será gratuita, no sentido de que não se exigirá qualquer contraprestação do licenciado; e 2) ela será onerosa, quando pelo licenciado é devido determinado valor, que pode ser uma valor fechado ou percentual, pago de uma só vez, ou em parcelas e períodos definidos.

Por óbvio, o presente estudo cuidará de ficar preocupado com a segunda hipótese de arranjo contratual, isto é, quando a contratação envolve o pagamento em dinheiro ao licenciador, afinal trata de quando há a ocorrência do fato gerador para fins de incidência do imposto sobre a renda (acréscimo patrimonial). Neste caso, ao analisar o rendimento auferido pelo atleta na pessoa física, temos hipótese de quando o desportista decide explorar a sua imagem por conta própria, isto é, sem se valer de qualquer intermediário, mas diretamente pela utilização do contrato de licença para auferir renda em sua própria pessoa física.

Nessa hipótese, haverá a incidência do Imposto de Renda Pessoa Física-IRPF, e o imposto será recolhido respeitando a tabela progressiva definida na Lei n. 11.482/2007, que prevê uma alíquota mínima de 0% e máxima de até 27,50%,

a qual incide sobre a diferença de todos os rendimentos tributáveis auferidos naquele ano calendário, que são somados aos rendimentos tributados na fonte junto das deduções permitidas ao contribuinte.

Nesse sentido, para fins de ilustração, a partir do mês de maio de 2023, a alíquota do Imposto de Renda Pessoa Física foi modulada nos termos da tabela prevista no inc. X do art. 1º da Lei n. 11.482/2007, cuja nova redação foi introduzida pela Lei n. 14.663, de 28 de agosto de 2023:

Art. 1º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com as seguintes tabelas progressivas mensais, em reais:

[...]

X - a partir do mês de maio do ano-calendário de 2023: (Redação dada pela Lei nº 14.663, de 2023)

Tabela 1 – Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 2.112,00	0	0
De 2.112,01 até 2.826,65	7,5	158,40
De 2.826,66 até 3.751,05	15	370,40
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	651,73
Acima de 4.664,68	27,5	884,96

Em que pese as alíquotas serem as mesmas, a primeira diferença na sistemática da operação no recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física reside quando o pagamento pela contraprestação é realizado por uma pessoa física ou um pessoa jurídica, ou seja, a depender da fonte pagadora. Isso porque, nos casos que a fonte pagadora for uma pessoa física, ficará a cargo do atleta ou desportista, que é licenciador pessoa física, apurar o imposto devido mensalmente e efetuar o

recolhimento via Carnê-Leão, que deverá ser posteriormente informado na Declaração de Ajuste Anual, nos termos do art. 8º da Lei n. 7.713/1998<sup>73</sup>.

De outro modo, quando o pagamento da contraprestação contratual se dá por uma pessoa jurídica, esta contraprestação será tributada na fonte, como se *royalty* fosse, nos termos do art. 7º, inc. II, da Lei n. 7.713/1998<sup>74</sup> e art. 688 do RIR/2018 (Decreto n. 9.580/2018)<sup>75</sup>. Desse modo, por expressa determinação legal, haverá a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os *royalties* pagos pela licença do direito de imagem, que deverá ser levado para a Declaração de Ajuste Anual como antecipação do imposto eventualmente devido.

Vale ressaltar, no entanto, que essa hipótese de recolhimento do imposto de renda ocorre quando o contrato de licença envolve puramente a licença do direito pelo licenciador ao licenciado, isto é, da concessão da autorização do direito de imagem do desportista ao interessado – o que geralmente não se limita ao escopo dessa espécie de contrato.

Isto é, quando o contrato de licença de imagem envolve outras obrigações do licenciador, tal como a gravação de um videoclipe para a promoção de determinada marca para além da mera autorização do uso da imagem, pode-se argumentar que se está diante de uma prestação de serviço que também tem como consequência o pagamento de imposto de renda (pelo acréscimo patrimonial), sem prejuízo da tributação pelo ISS (pela prestação de serviços). Neste caso, quando o tomador do serviço for uma pessoa física, o imposto devido deve ser apurado mensalmente pelo licenciador (que presta o serviço) e recolhido por intermédio do

---

<sup>73</sup> Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

<sup>74</sup> Art. 7º Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; (Vide Lei complementar nº 150, de 2015)

**II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.**

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título. (grifos acrescidos)

<sup>75</sup> Art. 688. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, calculado de acordo com as tabelas progressivas constantes do art. 677, os rendimentos decorrentes de aluguéis ou royalties pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas ( Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, caput, inciso II ).

Carne-Leão, tomando como base novamente a tabela progressiva do imposto de renda de pessoas físicas.

Por outro lado, quando o tomador do serviço trata de pessoa jurídica, e não tratando de relação entre os contratantes de vínculo empregatício, o imposto deverá também ser recolhido na fonte no momento da realização do pagamento pela pessoa jurídica, igualmente tomando como base a tabela progressiva do imposto de renda (inc. X do art. 1º da Lei n. 11.482/2007), conforme disciplina o art. 685 do RIR/2018<sup>76</sup>.

Neste último caso, tal como na hipótese de retenção do imposto de renda na fonte pelo pagamento de *royalties*, o imposto que foi recolhido em razão da contraprestação pelos serviços prestados pelo licenciador deverá ser levado a Declaração de Ajuste Anual como antecipação do pagamento de imposto eventualmente devido pela pessoa física.

Por fim, merece destaque que sobre os rendimentos auferidos diretamente pelos atletas em decorrência do exercício do direito de arena pelas entidades esportivas, que se dá por intermédio dos repasses legais feitos às entidades sindicais da categoria (art. 160, § 2º, da Lei n. 14.597/2023 - Lei Geral do Esporte<sup>77</sup>), também há a incidência do imposto de renda pessoa física pela tabela progressiva. A propósito, acerca da tributação desses repasses feitos dos sindicatos à pessoa física do atleta, esta é a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. **IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF. DIREITO DE ARENA. ART. 42, CAPUT E § 1º, DA LEI N. 9.615/98 ("LEI PELÉ"). ALEGADA NATUREZA INDENIZATÓRIA DA PARCELA. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

<sup>76</sup> Art. 685. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, calculado de acordo com as tabelas progressivas constantes do art. 677, os rendimentos do trabalho não assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas ( Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, caput, inciso II ).

<sup>77</sup> Art. 160. Pertence às organizações esportivas mandantes o direito de arena, que consiste no direito de exploração e comercialização de difusão de imagens, abrangendo a prerrogativa privativa de negociar, de autorizar ou de proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão e a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de evento esportivo de que participem.

[...]

§ 2º O pagamento da verba de que trata o § 1º deste artigo será realizado por intermédio dos sindicatos das respectivas categorias, que serão responsáveis pelo recebimento e pela logística de repasse aos participantes do evento, no prazo de até 72 (setenta e duas) horas, contado do recebimento das verbas pelo sindicato.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. ARTS. 43, I, DO CTN, E 3º, § 4º, DA LEI N. 7.713/88. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IRPF CARACTERIZADA.**

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. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 1973.

II - Nos termos do art. 42, caput, da Lei n. 9.615/98, com a redação dada pela Lei n. 12.395/11, o direito de arena consiste na prerrogativa e na titularidade exclusivas, que as entidades de prática esportiva (clubes, associações) detêm, 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".

III - Não há dano ou lesão passível de reparação econômica. Isso porque o esportista profissional é remunerado, previamente, para abdicar da exclusividade do exercício de um direito disponível, nos termos pactuados, constituindo o valor correspondente ao direito de arena autêntico rendimento extra, corolário da compulsoriedade da transferência, para o atleta, de parte do montante arrecadado na competição, denotando nítido conteúdo de acréscimo patrimonial.

IV - Somente fará jus à parcela relativa ao direito de arena o esportista profissional que mantiver relação laboral com entidade de prática desportiva, formalizada em contrato de trabalho. A verba em questão retribui e decorre da própria existência do contrato de labor e dele deflui, em negócio jurídico que lhe integra, remunerando e acrescentando os ganhos do atleta em contrapartida pela autorização dada para o uso da sua imagem.

V - Tanto antes quanto após as alterações da Lei n. 9.615/98, o direito de arena apresenta feição jurídica ontologicamente distinta da insígnia indenizatória. A legislação superveniente, de 2011, ao fixar a natureza civil da parcela, afastou apenas o cunho salarial, sem desnaturar ou infirmar sua índole insitivamente remuneratória.

VI - A denominação conferida a determinada verba não condiciona o alcance dos seus efeitos tributários, cuja perquirição independe do epíteto que lhe seja atribuído, a teor do disposto nos arts. 43, I, § 1º, do CTN, e 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88.

**VII - A remuneração percebida pelos atletas profissionais a título de direito de arena sujeita-se à incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF.**

VIII - Recurso especial desprovido. (grifos acrescentados)<sup>78</sup>

## 4.2 TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE ATLETAS DE ALTO RENDIMENTO: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE

---

<sup>78</sup> Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.679.649/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 17.05.2018, DJe de 23.05.2018

Como vimos nos capítulos anteriores que contextualizaram o imposto de renda, o princípio da progressividade e o princípio da capacidade contributiva encontram-se fortemente relacionados. Isso porque, segundo as obras investigadas, o princípio da progressividade dos tributos visa dar concretude ao princípio da capacidade contributiva, sobretudo em sua forma subjetiva, que expressa, em cada caso concreto, aquela aptidão do contribuinte de participar do financiamento dos custos sociais na medida das possibilidades econômicas daquele.

Não obstante, muito embora boa parte da doutrina sustente a perfeita compatibilidade desses princípios, considerando a matriz eminentemente prática da capacidade contributiva (que deve ser verificada em cada caso concreto), e que o princípio da progressividade depende da observância do legislador em tese (que possui a prerrogativa de definir a carga tributária de cada exação), não nos surpreende encontrar alguns problemas e conflitos de ordem igualmente práticas, dos quais um deles é justamente o objeto deste estudo.

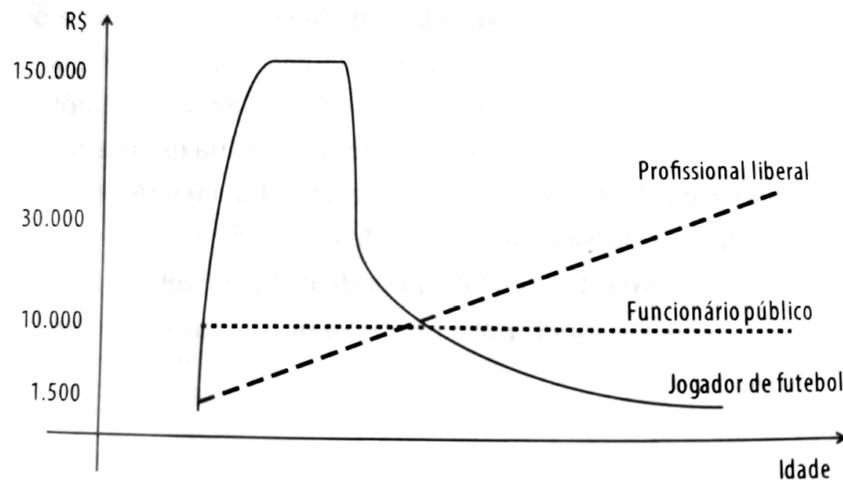
Isso porque, como visto também nos capítulos anteriores, observamos que é claro que a definição doutrinária e jurisprudencial do fato gerador do imposto de renda comporta atributos que contemplam o acréscimo patrimonial ao longo de um determinado período de tempo. Porém, quando aplicados em conjunto com o princípio da capacidade contributiva e aliado à própria dinâmica de apuração do tributo, que se dá em prol da praticidade para a fiscalização, podem resultar na própria negação do princípio da progressividade. A propósito, com a finalidade de ilustrar esse problema, que também foi identificado por Luís Eduardo Schoueri (2021), colacionamos o didático exemplo de sua obra:

**A correlação entre progressividade e capacidade contributiva merece crítica quando se vê que justamente a observância da última impõe que se condene a progressividade.**[...] Para que se compreenda tal raciocínio, basta comparar a situação representada na figura abaixo de três contribuintes, **com igual renda em sua vida, mas auferida de modos diversos**: (i) um funcionário público, que recebe uma renda de R\$ 10.000,00 por trinta anos; (ii) um profissional liberal, que no início de sua vida tem renda de R\$ 1.500,00 que, entretanto, cresce conforme ele adquire mais experiência, chegando a R\$ 30.000,00 a partir de seu 10º ano de formado; e (iii) um jogador de futebol, que auferia rendimentos de R\$

150.000,00 por toda sua carreira, que, entretanto, dura apenas 10 anos.<sup>79</sup> (grifos acrescidos)

Com o exemplo acima em mente, para fins de melhor ilustração da problemática, também se reproduz a figura elaborada pelo jurista:

Figura 2 – Rendas



Fonte: Luís Eduardo Schoueri (2021)

Como visto, fica claro do exemplo proposto pelo autor e da análise da figura em sua obra que, se avaliarmos a renda auferida por todo o período de vida profissional destes três indivíduos, todos manifestaram a mesma capacidade contributiva, afinal todos auferiram a mesma quantidade de dinheiro ao longo de sua existência ocupacional. Entretanto, a diferença reside no fato de que o jogador de futebol manifestou boa parte da capacidade contributiva em um curto período de tempo (10 anos de carreira), isto é, de maneira mais abrupta, enquanto o profissional liberal fez de forma mais linear ao longo de sua vida profissional, e o funcionário público o fez em maior período e de forma mais constante.

Nesse sentido, tal como admite Schoueri (2021), também, não há dúvidas de que, nos primeiros anos, o jogador de futebol manifesta a maior capacidade contributiva, afinal é ele quem auferir a maior renda do grupo de profissionais no período. No entanto, passado o auge de sua carreira e com o início da sua decadência (que pode iniciar bem cedo por questões naturais, ou mais cedo ainda

<sup>79</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 422.

se falarmos em lesões), o profissional liberal será o de maior renda – apesar de ter manifestado a menor capacidade contributiva durante o início de sua vida profissional –, ao passo que o funcionário público manifesta o mesmo nível de capacidade contributiva no mesmo período.

Na prática, o atleta de alto rendimento terá uma alíquota efetiva muito maior que os demais profissionais no início de sua carreira, podendo ser o mais pesadamente tributado naquele período se submetido ao regime da tributação progressiva – o que, nos olhos Schoueri não é justo. Desse modo, pode-se concluir uma fatal consequência: se considerarmos a progressividade da tributação sobre a renda, fica evidenciado o conflito com a capacidade contributiva. A propósito, assim também se posiciona Luís Eduardo Schoueri (2021):

Como dizer qual deles tem maior capacidade contributiva, senão considerando a renda de toda a vida? Ora, durante o período em que o jogador de futebol está ativo, não há dúvida de que é ele quem tem maior capacidade contributiva. Nos anos seguintes, será o liberal o de maior renda, mas este, por sua vez, teve menor capacidade contributiva nos primeiros anos. **Pois bem: aceita a progressividade, evidencia-se o conflito com a capacidade contributiva.** Possivelmente, por alguns anos o jogador de futebol terá uma renda altíssima e, num regime de tributação progressiva, estará sujeito a alíquotas elevadas. No entanto, aquela renda alta será tudo o que ele ganhará em sua vida. Ao ser pesadamente taxado, restará pouco para o período em que ele já não auferirá mais renda. **Não se justifica, daí, que ele pague altas alíquotas, ou pelo menos, não se justifica que ele pague mais imposto que aquele funcionário público, que tem uma renda estável por toda a sua vida.** Numa tributação progressiva, este funcionário público teria uma tributação muito mais baixa que a aplicada ao jogador de futebol, embora, em termos absolutos (vitalícios), suas rendas possam ser equivalentes.<sup>80</sup> (grifos acrescentados)

Com essa peculiaridade em mente, a solução do problema pode passar, necessariamente, pela concepção de um novo regime jurídico exclusivo aos atletas e desportistas de alto rendimento, que deverá conceber uma forma alternativa de tributação para esse grupo, visando também conciliar com a ideia da aposentadoria, assim como ser amplamente discutido com a sociedade.

De outro modo, na hipótese de que nada nesse sentido seja proposto, deve-se olhar para a sistemática tributária atual de forma a conceber um

---

<sup>80</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 423.

planejamento tributário em que não se verifique a aplicação da técnica constitucional da tributação progressiva da renda – qual seja auferir renda pelo regime da pessoa jurídica.

### 4.3 RENDIMENTOS AUFERIDOS PELA PESSOA JURÍDICA

#### 4.3.1 Pessoa jurídica enquanto detentora de direitos de exploração da imagem

Primeiro, deve-se entender que a exploração de direitos personalíssimos por pessoas jurídicas nem sempre foi algo pacificado, em especial nas searas previdenciária e tributária, tanto na doutrina quanto na jurisprudência brasileira, sobretudo devido a ausência de legislação expressa que pudesse regulamentar a matéria.

O termo inicial desta pacificação se deu com a aprovação da Lei nº 11.196/2005, que em seu artigo 129 passou a autorizar a exploração de direitos personalíssimos pelas pessoas jurídicas, respeitados os limites do Código Civil. A propósito, esta é a redação ainda vigente:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, **a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo** ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, **se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas**, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (grifos acrescentados)

Desse modo, no ordenamento jurídico brasileiro, restou assentada, inclusive para fins fiscais (terreno que concentrava a maior discussão) e previdenciários, a possibilidade das pessoas jurídicas explorarem os direitos personalíssimos, desde que respeitada a personalidade jurídica (sobretudo a autonomia patrimonial e a sua

finalidade), sob pena de sua desconsideração, nos termos do art. 50 do Código Civil<sup>81</sup>.

No entanto, há quem argumente que a exploração de direitos personalíssimos por pessoas jurídicas já era possível antes mesmo da aprovação da Lei n. 11.196/2005, por intermédio da legislação aplicável aos direitos de autor. Segundo o estudo de Rafael Marchetti Marcondes (2015), a possibilidade de exploração dos direitos personalíssimos pelas pessoas jurídicas já poderia ser deduzida da análise do art. 49<sup>82</sup> da Lei n. 9.610/1988, ao estabelecer que os direitos do autor podem ser “transferidos temporária ou definitivamente para terceiros, e ao fazer isso não impõe nenhuma restrição, nem mesmo quanto à natureza do terceiro que poderá explorar o direito, se pessoa física ou jurídica.” (MARCONDES, 2015, p. 218).

Nesse sentido, rememora Marcondes que as disposições dos direitos de autor são aplicáveis no que compatíveis aos direitos personalíssimos, por força do art. 89 do mesmo diploma legal. A propósito, é o trecho que se extrai de sua obra, em que se defende o referido posicionamento:

Contudo, o dilema pode ser solucionado a partir da análise da legislação que trata dos direitos da personalidade. Como indicado anteriormente, o artigo 49 da Lei 9.610/1998 estabelece que os Direitos de Autor podem ser transferidos temporária ou

---

<sup>81</sup> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019).

<sup>82</sup> Art. 49. **Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito**, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;

III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;

IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;

V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;

VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato. (grifos acrescentados)

definitivamente para terceiros, e ao fazer isso não impõe nenhuma restrição, nem mesmo quanto à natureza do terceiro que poderá explorar o direito, se pessoa física ou jurídica.

Vale lembrar que o artigo 49 da Lei 9.610/1998, apesar de tratar de Direito de Autor, aplica-se naquilo que for compatível com os direitos personalíssimos, em decorrência do que determina o artigo 89 da mesma lei. **Portanto, já havia no ordenamento pátrio previsão que autorizava a exploração da imagem e de outros direitos de personalidade por meio de pessoa jurídica, não havendo uma inovação em termos legislativos, mas apenas uma reiteração por parte do legislador com a finalidade de aclarar que o já estava normatizado.**<sup>83</sup> (grifos acrescentados)

De qualquer forma, apesar dos numerosos litígios que surgiram ao longo do tempo quanto à exploração de direito personalíssimos por pessoas jurídicas (mesmo depois da edição da Lei n. 11.196/2005, em especial acerca da sua retroação no tempo<sup>84</sup>), temos que, com a finalidade de respeitar o escopo deste estudo, especificamente no que tange aos atletas profissionais, a questão foi definitivamente resolvida pela edição da Lei n. 14.597/2023, conhecida como Lei Geral do Esporte.

Para tanto, o referido diploma legal prevê, em seu art. 164, a possibilidade de exploração do direito de imagem dos atletas e desportistas por pessoas jurídicas. A propósito, é a atual redação do referido dispositivo:

**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. (grifos acrescentados)

---

<sup>83</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da contraprestação paga pelo uso da imagem de artistas e esportistas. 2015. 383 f. Dissertação (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. p. 218.

<sup>84</sup> No entanto, apesar de o artigo 129 da Lei 11.196/2005 ter uniformizado o entendimento das autoridades fiscais e dos contribuintes a partir da sua entrada em vigor, o mesmo não ocorreu em relação ao período anterior à sua vigência. Os contribuintes consideraram a previsão contida no artigo 129 da Lei 11.196/2005 uma norma de mero caráter interpretativo, que buscava apenas aclarar uma situação já autorizada pelo ordenamento. As autoridades fiscais, de outro lado, ao examinarem o dispositivo legal, o interpretaram como uma nova norma, que teria criado a figura das “empresas unipessoais”. Por conseguinte, os contribuintes passaram a defender a aplicação retroativa do artigo 129 da Lei 11.196/2005, com fundamento no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, que determina que a lei se aplica a ato ou fato pretérito quando expressamente interpretativa; enquanto o Fisco defendia a aplicação apenas a partir da sua entrada em vigor. Chegava-se, assim, a um novo impasse. (MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da contraprestação paga pelo uso da imagem de artistas e esportistas. 2015. 383 f. Dissertação (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. p. 217, grifos acrescentados).

Como visto, a Lei geral do Esporte autoriza que o atleta ceda o direito de exploração da imagem para terceiros, inclusive pessoa jurídica da qual seja sócio, dinamitando uns dos principais argumentos levantados para a desconsideração da personalidade jurídica e a inutilização da prática pelos atletas (qual seja a de que estes estariam se valendo da personalidade jurídica apenas para reduzir a carga tributária envolvida).

De se notar que o § 1º do art. 164 da Lei n. 14.597/2023 também reiterou a possibilidade do atleta que for empregado firmar, concomitantemente ao seu contrato de trabalho, um contrato de licença em que este cede o direito de exploração de sua imagem à organização desportiva empregadora, desde que a remuneração advinda do contrato de licença de imagem não substitua e nem seja superior a 50% da remuneração percebida pelo exercício do trabalho do atleta (§ 2º do art. 164 da Lei n. 14.597/2023).

Outrossim, o § 3º do mesmo dispositivo refere que a exploração comercial da imagem dos atletas pode se dar, dentre outras formas previstas em contrato, pela divulgação da imagem dos atletas nos canais oficiais de comunicação, tal como em sites, redes sociais, revistas e vídeos institucionais; nas campanhas institucionais que envolvam a promoção e divulgação da equipe competitiva; bem como nos eventos promovidos pela instituição desportiva (tais como anúncio de contratações e comemorações de resultado).

Merece destaque, por fim, o cuidado que teve o legislador ao estabelecer que, ao firmar o contrato de licença de imagem, a exploração comercial da imagem do atleta deve ser efetiva, de forma a se combater a simulação e a fraude. Em outros termos, quis o legislador vedar o uso do contrato de licença, independentemente se firmado diretamente com o atleta ou pessoa jurídica de qual seja sócio, para mera redução ou não pagamento de tributo – na linha de que qualquer planejamento tributário deve ser substância e suporte fático na realidade, e não ser algo meramente formal (“planejamento de papel”).

#### **4.3.2 Carga tributária da pessoa jurídica: os diferentes regimes de tributação possíveis**

Tendo em vista que, atualmente, com a edição da Lei n. 14.597/2023 (Lei Geral do Esporte), restou assente a possibilidade do atleta ceder o direito de exploração do direito de imagem para terceiros – inclusive por pessoa jurídica do qual seja sócio –, partimos à análise da carga tributária envolvida nessa hipótese pelo deslocamento das receitas da pessoa física dos atletas para a pessoa jurídica, sob a ótica do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

Desse modo, a pessoa jurídica que auferir renda por licenciar o uso de imagem de atletas deverá recolher o IRPJ conforme o método de cálculo que eleger. As pessoas jurídicas listadas no artigo 14 da Lei 9.718/1998<sup>85</sup>, no entanto, devem, por determinação legal, submeter seus ganhos à tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real, o que para as outras pessoas jurídicas, esse regime é facultativo.

Para estas pessoas jurídicas que não estão obrigadas a se submeter ao regime do lucro real, há a opção de apurar o IRPJ devido pela sistemática do lucro presumido. Neste caso, primeiro, cabe entender a atividade fim da empresa e enquadrá-la na modalidade apropriada. No caso, pelo bem da simplicidade e didática, trataremos de uma pessoa jurídica constituída exclusivamente para cessão de direitos (licença pelo uso da imagem).

Nesse caso, sob o regime do lucro presumido, a renda auferida pela pessoa jurídica deverá ser tributada pelo IRPJ na forma que especifica o art. 25 da Lei n.

---

<sup>85</sup> Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009)

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

VII - que explorem as atividades de securitização de crédito.

9.430/1996 e o art. 592, § 1º, inc. III, alínea “c”, do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (Decreto n. 9.580/2018)<sup>86</sup>. Assim, a base de cálculo para a incidência do IRPJ será de 32% sobre o faturamento da pessoa jurídica constituída exclusivamente para licenciar os direitos de imagem. Sobre essa parcela de 32% correspondente ao lucro presumido, o IRPJ incidirá na alíquota de 15% (art. 3º da Lei n. 9.249/1995). Adicionalmente, aquilo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração ficará sujeito à alíquota de 10% de IRPJ (§ 1º do art. 3º da Lei n. 9.249/1995).

Por fim, a pessoa jurídica constituída exclusivamente para licenciar os direitos de imagem pode se enquadrar também no regime do Simples Nacional. Nessa hipótese, fica sujeita a pessoa jurídica a apresentação de declaração única e simplificada, estando impelida ao recolhimento de diversos tributos (dentre eles o IRPJ) por intermédio de uma única guia de pagamento. Deve-se atentar, no entanto, que o contribuinte pode se valer desse regime de apuração simplificado desde que tenha porte enquadrado como microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP), isto é, nos termos e limites de faturamento anuais definidos no art. 3º da Lei Complementar n. 123/2006<sup>87</sup>, além de dever observância ao preenchimento de outros requisitos da mesma lei. No entanto, na hipótese de enquadramento pessoa jurídica, preenchimento dos requisitos legais e efetiva adesão ao Simples Nacional,

---

<sup>86</sup> Art. 592. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata o caput do art. 591 será de ( Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º ):

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

[...]

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de **qualquer natureza** ( Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “c” ); e (grifos acrescentados)

<sup>87</sup> Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da **microempresa**, aufera, em cada ano-calendário, **receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais)**; e

II - no caso de **empresa de pequeno porte**, aufera, em cada ano-calendário, **receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)**. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) (grifos acrescentados)

incidirá a alíquota variável de 6% a 33%, condicionada a receita bruta dos últimos 12 meses.<sup>88</sup>

Assim, como visto, a renda auferida em decorrência da cessão dos direitos de imagem por intermédio de pessoa jurídica se submete à tributação pelo IRPJ independentemente do regime de apuração do qual o contribuinte está submetido. A constituição de pessoa jurídica para recebimento desses valores, no entanto, fica condicionada ao juízo de conveniência e expectativa de economia tributária por cada atleta. Isso porque, considerando apenas os diferentes regimes de tributação das pessoas jurídicas, a carga tributária será modulada conforme a sistemática de apuração escolhida (na hipótese de não ser compulsória), podendo melhor se adequar a realidade de cada desportista, isto é, caso a caso.

Afinal, para o recebimento de pequenas quantias eventuais em decorrência da exploração do direito de imagem por terceiro, o tempo e custos monetários despendidos na elaboração, organização e manutenção de um planejamento tributário mais robusto podem não valer a pena – o que trata de cenário típico e representativo da grande maioria dos desportistas que estão no início de suas carreiras.

O mesmo não pode ser dito de atletas de alto rendimento ou desportistas que têm na exploração do direito de imagem a sua principal fonte de renda. Nestes casos, estes atletas deverão enveredar esforços junto a um profissional qualificado em busca de uma alternativa para se atingir uma tributação mais justa – cuja solução pode passar por um planejamento tributário para a realocação dos rendimentos auferidos, em razão da licença da imagem, da pessoa física para a pessoa jurídica.

---

<sup>88</sup> Conforme ANEXO III da Lei Complementar n. 123/2006, com nova redação dada pela Lei Complementar n. 155/2016.

## 5 CONCLUSÃO

Como visto durante a contextualização do tema no decorrer do presente estudo, vivemos em um país com profundas distorções sociais ao mesmo tempo que somos agraciados com uma carga tributária percebida altíssima. Este cenário, tal como demonstrado, cria um ambiente de incentivos negativos que culminam com a evasão fiscal e o fomento da fuga de capital e investimentos brasileiros para os já conhecidos paraísos fiscais caribenhos e europeus. Não obstante, com o advento das criptomoedas baseadas em *blockchain*, cujo anonimato e inexistência de controle e fiscalização tratam de suas principais características, apenas fazem deteriorar este cenário. Assim, urge a busca por uma alternativa para uma tributação justa em prol do desincentivo à evasão de capital brasileiro.

Outrossim, não nos é facultado ignorar que vivemos em um momento histórico de profundas transformações, em especial pela mudança no paradigma dos meios de produção que é impulsionado pelo surgimento, aperfeiçoamento e paulatina popularização da *internet*. Nesse sentido, a percepção tradicional dos indivíduos e corporações acerca da utilização da imagem foi profundamente alterada, passando da noção tradicional de imagem (como conjunto de traços físicos que definem uma pessoa) para uma visão mais hodierna (para além da limitada visão tradicional, a imagem exterioriza qualidades da pessoa conforme seu comportamento e percepção social).

Essa nova visão, em conjunto com o fenômeno do desenvolvimento da comunicação social via *internet* – que se dá em volume e velocidade sobre-humanas –, deu ensejo ao fortalecimento da exploração comercial da imagem de todo o tipo de celebridade (aqui incluídos os atletas), com a finalidade de emprestar os atributos destes indivíduos notórios às marcas, produtos ou serviços dessas corporações com fins promocionais. Nesse sentido, forçoso reconhecer a relevância deste mercado não só para as marcas, mas para os atletas propriamente, o que representa uma diversificação na renda e aumento da possibilidade de ascensão social.

A notoriedade do mercado da imagem dos desportistas também foi notada pelo Estado, que no ensejo de recolher a parte devida à sociedade em meio a

negociações que movimentam cifras bilionárias, enveredou esforços na sua regulamentação – que outrora era precária –, o que pode ser facilmente constatado pela edição da Lei n. 14.597/2023 (Lei Geral do Esporte). Nesse sentido, buscou o legislador apascentar a possibilidade do atleta negociar sua própria imagem neste mercado, adicionando a previsão de que ela poderá ser explorada por pessoa jurídica da qual ele próprio seja sócio, por intermédio do contrato de licença, inclusive.

Desse modo, o conflito entre os princípios constitucionais da progressividade e a capacidade contributiva, que se manifesta nos regimes que encontram sua aplicação (em especial o IRPF, que adota a tabela progressiva), pode ser contornado pela transferência das rendas decorrentes do direito de imagem, que seriam auferidas diretamente pela pessoa física, para pessoa jurídica. A constituição de pessoa jurídica para recebimento desses valores, no entanto, fica condicionada ao juízo de conveniência e expectativa de economia tributária por cada atleta. Isso porque, considerando apenas os diferentes regimes de tributação das pessoas jurídicas, a carga tributária será modulada conforme a sistemática de apuração escolhida (na hipótese de não ser compulsória), podendo melhor se adequar a realidade de cada desportista, ou seja, caso a caso.

Afinal, como visto, para o recebimento de pequenas quantias eventuais em decorrência da exploração do direito de imagem por terceiro, o tempo e custos monetários envolvidos na elaboração, organização e manutenção de um planejamento tributário mais robusto podem não valer a pena – o que trata de cenário típico e representativo da grande maioria dos desportistas que estão no início de suas carreiras. Neste caso, como forma de fomento a prática do esporte aliado a possibilidade do atleta diversificar suas fontes de renda, em especial pela exploração de sua imagem, o legislador deve conceber um regime de tributação especial ou um benefício fiscal (tal qual o diferimento do pagamento do tributo) para esta classe de atletas, de forma a se corrigir a discrepância jurídica e incentivar a prática do desporto.

Por outro lado, o mesmo não pode ser dito de atletas de alto rendimento ou desportistas que têm na exploração do direito de imagem a sua principal fonte de renda. Nestes casos, na hipótese de não ser concebido novo regime fiscal que

favoreça a tributação destes atletas, e que considere as peculiaridades inerentes à capacidade contributiva desses indivíduos (que geralmente tem seu maior grau de manifestação em um curto período de suas vidas profissionais, como visto pelo didático exemplo de Schoueri), estes deverão enveredar esforços junto a um especialista qualificado em busca de uma alternativa para se atingir uma tributação mais justa. No caso, como vimos, a solução atual para o problema pode passar pela transferência das rendas decorrentes do direito de imagem, que seriam auferidas diretamente pela pessoa física, para uma pessoa jurídica especialmente constituída para este fim, servindo o contrato de licença, desse modo, como mecanismo para a mitigação das situações que representam o conflito entre a progressividade e a capacidade contributiva.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. 8. tiragem – São Paulo : Malheiros Editores, 1999.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. **Normas gerais do direito financeiro**. Revista de Direito Administrativo. v.82. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/27736> Acesso em 02 de outubro de 2023.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas** – 13. ed. – São Paulo : Atlas, 2018.

BARROS, Paulo. **Investidor admite apelar para ocultação de patrimônio em cripto para escapar de nova tributação no exterior**. Infomoney. Publicado em 31 de maio de 2023. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/mercados/investidor-admite-apelar-para-ocultacao-de-patrimonio-em-cripto-para-escapar-de-nova-tributacao-no-exterior/>. Acesso em 02 de outubro de 2023.

BITTAR, Carlos Alberto. **Os direitos da personalidade**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998**. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 20 fev. 1998.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 11 jan. 2002.

CARVALHO JÚNIOR., Pedro Humberto Bruno de. **O SISTEMA TRIBUTÁRIO DOS PAÍSES DA OCDE E AS PRINCIPAIS RECOMENDAÇÕES DA ENTIDADE**: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 8ª ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CIAT, CEPAL e OCDE. **Country Notes for Revenue Statistics in Latin America 2012**. Versão em Português disponível em: [https://www.oecd.org/tax/tax-global/BRAZIL\\_PT\\_country%20note\\_final.pdf](https://www.oecd.org/tax/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf). Acesso em 01 de out. de 2023

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ESTADÃO. **Para onde vai o dinheiro arrecadado pelo Imposto de Renda? 2022**. Disponível em: <https://einvestidor.estadao.com.br/comportamento/dinheiro-arrecadado-imposto-de-renda/>. Acesso em 01 de outubro de 2023

GEROME, Jean-Leon. **Pollice Verso** (1872). Óleo sobre tela, altura 96.5 cm. Phoenix Art Museum, Arizona.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação da contraprestação paga pelo uso da imagem de artistas e esportistas**. 2015. 383 f. Dissertação (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

GINI, Corrado. **Variabilità e mutabilità: contributo allo studio delle distribuzioni e delle relazioni statistiche**. Harvard University. Tipogr. di P. Cuppini, 1912

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Marcos. **FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS: sugestão de novos critérios de partilha que atendam determinação do STF**. 2011. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-96-fundo-de-participacao-dos-estados-sugestao-de-novos-criterios-de-partilha-que-atendam-determinacao-do-stf>. Acesso em 01 de outubro de 2023

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação direta da renda**. editor: Fernando Aurelio Zilveti – São Paulo : IBDT, 2020,

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo : Quartier Latin, 2008.

ORTEGA, Fabiana. **Paraísos fiscais prevalecem entre maiores destinos de investimento brasileiro.** InvestNews. Publicado em 18 de maio de 2023. Disponível em: <https://investnews.com.br/financas/paraissos-fiscais-prevalecem-entre-maiores-destinos-de-investimento-brasileiro/>. Acesso em 02 de outubro de 2023

PERDOMO, Raphael Monteiro Fonseca. A Nova Lei Geral do Esporte e a tributação da imagem do atleta. Consultor Jurídico. Publicado em 27 de junho de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-27/raphael-perdomo-tributacao-imagem-atleta>. Acesso em 02 de outubro de 2023.

ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. **Direitos da Personalidade: aspectos essenciais.** São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. **Direito à imagem.** Curitiba : Juruá, 2018.

WORLD BANK. **Gini index.** Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>. Acesso em 02 de outubro de 2023