

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
ROGÉRIO ABDALA BITTENCOURT JÚNIOR

**A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DA LICENÇA DO USO DA IMAGEM DO
ATLETA PROFISSIONAL NO PLANO INTERNACIONAL**

Belo Horizonte

2015

ROGÉRIO ABDALA BITTENCOURT JÚNIOR

**A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DA LICENÇA DO USO DA IMAGEM DO
ATLETA PROFISSIONAL NO PLANO INTERNACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito parcial para a conclusão de curso e a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Belo Horizonte

2015

RESUMO

Este trabalho pretende analisar as normas que disciplinam no plano internacional a tributação dos rendimentos auferidos por atletas profissionais em decorrência da licença de uso de sua imagem por terceiros, normalmente referido como “direito de imagem”.

Estão abrangidos por este trabalho o estudo a respeito da natureza das remunerações ordinariamente recebidas por atletas profissionais, divididas entre as recebidas em decorrência direta da atividade profissional do atleta, e as percebidas sem vinculação direta à atividade do atleta.

É objeto de breve análise introdutória a tributação da renda auferida a título de licença de uso da imagem do atleta no plano interno. No plano internacional, analisam-se a competência dos Estados na instituição de tributos sobre os royalties, os tratados firmados pelo Estado Brasileiro nesse sentido, e, por fim, a tributação dos royalties no plano internacional, em referência a atletas e pessoas jurídicas residentes ou instaladas no Brasil e fora dele.

Palavras-chave: direito de imagem, contrato de licença, tributação internacional, tratados internacionais, OCDE, imposto de renda, contribuições sociais, royalties.

ABSTRACT

The research intends to analyse the international legislation involving the income taxation of professional athletes originated from the licensing of the use of his image to third persons, normally known as “image rights”.

Are covered by this work the study in respect of the nature of compensations ordinarily earned by professional athletes, divided into the ones received in direct derivation of his professional activity, and the ones made with no linking to its main activity.

There is object of an introductory analysis the income taxation earned in title of the image use license in Brazil. Internationally, a study of the ability of the States to set forth taxation will be done, as will be analyzed the treaties signed by the Brazilian State on this matter, and, in the end, the taxation of *royalties* worldwide, in reference to athletes and legal persons inside and outside Brazil.

Key-words: image rights, image license agreement, international taxation, international treaties, OECD, income tax, social security contributions, royalties.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	06
2	NATUREZA JURÍDICA DAS RETRIBUIÇÕES ECONÔMICAS RECEBIDAS PELOS ATLETAS PROFISSIONAIS	08
2.1	As Remunerações Advindas da Atividade Esportiva e Vinculadas ao Contrato de Trabalho	08
2.2	A Remuneração pelo Licenciamento do Uso da Imagem do Atleta Profissional Desvinculado da Atividade Desportiva - <i>Royalties</i>	10
3	A TRIBUTAÇÃO INTERNA DOS RENDIMENTOS DECORRENTES DA LICENÇA DE USO DA IMAGEM DO ATLETA PROFISSIONAL	14
3.1	A Tributação da Renda da Pessoa Física do Atleta Licenciante	14
3.2	A Tributação da Renda das Pessoas Jurídicas Envolvidas	14
4	A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS RENDIMENTOS DECORRENTES DA LICENÇA DE USO DA IMAGEM DO ATLETA PROFISSIONAL	17
4.1	Competência para Instituição de Tributos	17
4.1.1	<i>O Modelo Proposto pela OCDE</i>	18
4.2	A Tributação do Rendimento Pago, sem Celebração de Tratado Internacional, a Atletas e Pessoas Jurídicas Licenciantes	20
4.2.1	<i>Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva brasileira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no exterior</i>	23
4.2.2	<i>Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva estrangeira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no exterior</i>	25
4.2.3	<i>Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva estrangeira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no Brasil</i>	27
4.3	A Tributação do Rendimento Pago, com Celebração de Tratado Internacional nos Moldes do Modelo da OCDE, a Atletas e Pessoas Jurídicas Licenciantes	30
4.3.1	<i>Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva brasileira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no exterior</i>	31
4.3.2	<i>Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva estrangeira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no exterior</i>	33
4.3.3	<i>Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva estrangeira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no Brasil</i>	33
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
	REFERÊNCIAS	36

1 INTRODUÇÃO

A cada ano centenas de atletas brasileiros deixam o país para trabalhar no exterior, sobretudo no continente europeu. Atletas estrangeiros, da mesma forma, cada vez mais adentram nosso país para atuar em entidades de prática desportiva profissional.

Considera-se profissional o atleta que presta serviços a entidades de prática desportiva que exercem atividade econômica, mediante remuneração e contrato formal de trabalho, nos termos do que dispõe a Lei 9.615/98 em seu Art. 3º, Parágrafo Único, inciso I.

As remunerações costumeiramente pagas aos atletas profissionais possuem naturezas diversas, já que divergem em relação à causa de seu pagamento, seja por efeito da atividade profissional em si, ou em relação a outras atividades não contempladas pelo contrato de trabalho do atleta.

Na primeira categoria se encontram o salário – retribuição paga a atletas profissionais em decorrência da prestação de serviços estritamente desportivos, tais como treinamentos e competições, os prêmios – rendimentos do atleta provenientes da vitória obtida em jogos e competições, e o direito de arena – remuneração percebida em virtude da exposição da imagem do atleta em eventos desportivos.

Por outro lado, a espécie de rendimento conhecida como “direito de imagem” decorre da utilização e exploração comercial da imagem dos atletas por um terceiro, em situações que não guardem relação direta com a atividade esportiva exercida pelo atleta, isto é, desvinculada dos treinamentos e competições.

Atualmente, o esporte profissional movimentava valores vultosos de dinheiro, principalmente o futebol, razão pela qual os atletas e entidades desportivas buscam maneiras de economia de tributos, dentre elas uma forma bastante comum de planejamento tributário, qual seja a utilização do contrato de cessão de licença do uso de imagem.

O ordenamento jurídico brasileiro, quando não contempla a possibilidade, não proíbe licenciarem-se, por meio de contrato, o uso e a exploração comercial dos direitos da personalidade intangíveis, como é o caso da imagem e o direito autoral, a pessoas físicas ou jurídicas. Nada impede, ainda, que o titular do direito de imagem licencie seu uso e exploração comercial a uma pessoa jurídica da qual seja sócio ou acionista.

Partindo-se do princípio que o licenciamento da imagem do atleta profissional se dê maneira lícita, isto é, sem envolver elisão fiscal, em decorrência de fraude ou simulação, o rendimento auferido pelo atleta por este meio está sujeito à tributação conforme a dos royalties, seja em plano interno, e em âmbito internacional.

A tributação internacional dos royalties se dá, via de regra, no local de residência do titular do direito da personalidade cujo uso foi objeto de licença. No entanto, os tratados internacionais influem na forma com que esse rendimento será tributado.

O Estado Brasileiro, no transcorrer dos anos, firmou diversos tratados com a finalidade recíproca evitar a dupla tributação de rendimentos, nos quais foi adotado o modelo proposto pela OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, em que pese ao fato de o Brasil não ser membro dessa organização.

Bem se diga que atletas profissionais são normalmente pessoas célebres, e, por estarem sempre em evidência na mídia, veem seus rendimentos frequentemente ser objeto de ampla e minuciosa fiscalização.

Sob tais pontos de partida, dissecar-se-á o tema a fim de que se demonstre como se dá a tributação da remuneração percebida pela exploração comercial da imagem do atleta profissional no plano internacional.

De início, será avaliada a natureza das retribuições econômicas recebidas pelos atletas profissionais. Em seguida, será tratada a tributação interna dos rendimentos decorrentes da licença de uso da imagem do atleta profissional, para então ser apresentada e exposta a tributação internacional de tais ganhos.

Neste sentido, serão examinados a competência internacional para instituição de tributos sobre tais rendas, seguindo-se ao estudo da regra de tributação de rendimentos de atletas residentes no Brasil, à análise do modelo proposto pela OCDE e a exposição dos tratados bilaterais firmados pelo Estado brasileiro contra a dupla oneração tributária dos royalties “de imagem”, e, por fim, será demonstrado como se dá a tributação do ganhos por licenciamento do “direito de imagem” de atletas e pessoas jurídicas residentes no Brasil, e fora dele.

2 NATUREZA JURÍDICA DAS RETRIBUIÇÕES ECONÔMICAS RECEBIDAS PELOS ATLETAS PROFISSIONAIS

Como já mencionado, o esporte profissional é aquele que não seja estritamente lúdico, e contemple o exercício de atividade econômica e remuneração de seus trabalhadores, com os quais são firmados contratos de trabalho.

Porém, em um mundo em que está cada vez mais presente a exploração comercial da imagem e o *marketing* desportivo, não são todas as atividades do atleta profissional que guardam estrita relação com sua prestação de serviços desportivos.

Remuneram-se os atletas profissionais com verbas de naturezas diversas, isto porque tais valores não guardam entre si identidade quanto à causa de seu pagamento:

i) ganhos provenientes da atividade profissional em si e incluídas no contrato de trabalho do atleta;

ii) rendas decorrentes de atividades não contempladas pelo contrato de trabalho do atleta, e que não necessariamente devem constar do contrato de trabalho do atleta.

No Brasil, além da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, a Lei n. 9.615/98 – para os atletas em geral – e a Lei n. 6.351/76 – direcionada a atletas de futebol, regulam o contrato de trabalho dos atletas profissionais, e versam sobre quais verbas estão contempladas diretamente na atividade desportiva.

2.1 As Remunerações Advindas da Atividade Esportiva e Vinculadas ao Contrato de Trabalho

Nesta categoria se encontram o salário, os prêmios e o direito de arena.

Nos termos do Art. 457 da CLT, são compreendidos na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais – inclusive os tributários, que nos interessam – além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

Por disposição do parágrafo primeiro do mesmo artigo, incluem-se ainda na remuneração do empregado as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

O salário é a retribuição mensal fixa paga a atletas profissionais em decorrência da relação de emprego, e como contrapartida da prestação de serviços estritamente desportivos, tais como treinamentos e competições.

FELIPE FERREIRA SILVA, em sua obra “Tributação no Futebol – Clubes e Atletas”, ao analisar os dispositivos mencionados da CLT, descreve que:

Da redação dos dispositivos, podemos depreender, aplicando-os ao desporto, que o atleta, em razão da sua atividade desportiva profissional, receberá sempre salário, neste conceito compreendido o valor fixo recebido como contrapartida da prestação de um serviço personalíssimo, executado com habitualidade e sob comando da entidade de prática desportiva empregadora.¹

Os prêmios pelo resultado do jogo, por sua vez, são rendimentos do atleta sob condição, normalmente provenientes do resultado obtido em jogos e competições. O prêmio, por vezes referido como “bicho”, que é combinado entre atletas e entidades desportivas e pago em caso de triunfos obtidos, enquadra-se no conceito de gratificação, e, por essa razão, é abarcado pelo conceito legal de remuneração de natureza salarial, incluída no contrato de trabalho do atleta, conforme posicionamento do TST – Tribunal Superior do Trabalho².

Por fim, o atleta profissional remuneração proveniente da participação, atualmente sob o percentual de 5% dividido entre todos os atletas, conforme atual redação do Art. 42, da Lei n. 9.615/98,³ na parcela de receita do clube que advem do “direito de arena”, que é o valor pago à entidade de prática desportiva por um terceiro que transmite o espetáculo ou evento desportivo em áudio e vídeo.

Temos que o direito de imagem do atleta é gênero, do qual o direito de arena é espécie. Neste ponto, adianta-se que o que difere a remuneração do “direito de arena” da receita proveniente da licença de uso da imagem do atleta – “direito de imagem” é o contexto em que se dá a exposição da imagem – se durante espetáculos ou eventos esportivos (direito de arena) ou fora destes (direito de imagem). O sinal de diferenciação entre ambas as significações, portanto, é a vinculação, ou não, à atividade desportiva estritamente considerada.

¹ p. 64.

² Vide Acórdão do AIRR e RR n. 25959/2002-900-03-00. E outros do TST: RR- 557/2003-023-04-00, RR – 1210/2004-025-03-00

³ Art. 42. Pertence às entidades de prática desportiva o direito de arena, consistente na prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de espetáculo desportivo de que participem.

§ 1º Salvo convenção coletiva de trabalho em contrário, 5% (cinco por cento) da receita proveniente da exploração de direitos desportivos audiovisuais serão repassados aos sindicatos de atletas profissionais, e estes distribuirão, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo, como parcela de natureza civil.

O rendimento do direito de arena está implícito no cumprimento do contrato de trabalho do atleta, e é inerente ao contrato de trabalho, posto que a imagem que é remunerada decorre diretamente dos valores recebidos pela entidade de prática desportiva profissional em decorrência de contrato firmado por esta com um terceiro para transmissão ou retransmissão de evento ou espetáculo de esporte.

Todas essas verbas, por terem caráter de remuneração estritamente ligada à atividade esportiva habitual e personalíssima do atleta profissional à entidade que o empregue, merecem tratamento tributário idêntico.

2.2 A Remuneração pelo Licenciamento do Uso da Imagem do Atleta Profissional Desvinculado da Atividade Desportiva – *Royalties*

A imagem é um atributo do homem, e sua proteção jurídica, como “direito” propriamente dito, a insere dentre os direitos da personalidade – direitos individuais na perspectiva das relações privadas, os quais merecem proteção na ordem jurídica. No Brasil, o direito de imagem está previsto no Art. 20 do Código Civil⁴. O mesmo artigo ainda prevê a possibilidade de se autorizar (licenciar) o uso da imagem a terceiros.

Quanto aos direitos de personalidade, ORLANDO GOMES os qualifica da seguinte maneira

Constituem-nos os bens jurídicos em que se convertem projeções físicas ou psíquicas da pessoa humana, por determinação legal que os individualiza para lhes dispensar proteção⁵

A imagem, por se tratar de atributo físico e moral da personalidade humana, não é passível de cessão total ou renúncia, por sua natureza. No entanto, a autorização de uso da imagem não é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, o que também ocorre em inúmeros Estados. O instrumento jurídico próprio para que se propicie este tipo de uso da imagem é o contrato de licenciamento de uso da imagem.

No plano internacional, onde o esporte movimenta quantias ainda mais vultosas e possui ainda mais relevância econômica do que no Brasil, admite-se, da mesma forma, a

⁴ Art. 20. Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais.

⁵ Direitos da Personalidade. *Revista Forense*, v. 216, p. 6.

negociação comercial do uso da imagem do atleta profissional, senão verifique-se o assinala DELPHINE VERHEYDEN⁶:

Since the patrimonial aspects of images has to some extent been acknowledged, athletes are able to trade their own image

A realidade negocial demonstra que atletas profissionais costumam contratar o licenciamento da exploração e uso de sua imagem nos países em que é permitida a autorização de seu uso por terceiro de duas maneiras diversas, quais sejam: i) diretamente pelo atleta; ii) mediante sub-licenciamento, por pessoa jurídica que detenha os direitos de exploração da imagem do atleta, seja o atleta sócio, acionista ou titular desta, ou não.

Com efeito, a percepção de rendimentos em cada uma destas formas está sujeita a tributação específica, seja em plano interno ou internacional. Em ambas as formas, não há, no Brasil, qualquer óbice no ordenamento jurídico na licença do uso e exploração da imagem do atleta profissional a terceiro, seja este pessoa física ou jurídica.

Há, contudo, limites jurídico-tributários na contratação da licença – autorização de uso – da exploração comercial da imagem do atleta profissional, os quais encontram fundamento no Art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN⁷, que, conjugado com o instituto do negócio jurídico simulado, formam a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e do Poder Judiciário.

Isto porque atribuem-se a certos casos de licenciamento da imagem do atleta profissional um procedimento de planejamento fiscal elisivo, na medida em que inclua negócios fraudulentos, simulados.

Com efeito, entende-se por planejamento tributário ilícito aquele em que a realidade fática não coincida com a formal, ainda que o intuito da pessoa seja a estrita economia de tributos, pois ao direito tributário pouco importa a forma escolhida pelo sujeito passivo, na medida em que, uma vez verificadas as circunstâncias materiais do fato gerador, e a realização do fato descrito na hipótese de incidência da norma, haverá tributação, e isto se depreende da leitura do Art. 116, inciso I do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

⁶ France, *Sports Image Rights in Europe*, p. 101.

⁷ Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Como exemplo disso, há casos em que a quase totalidade de rendimentos de um atleta se encontre prevista em contrato de licença de uso de sua imagem, dissimulando-se os valores pagos ao atleta em contrapartida de seus serviços esportivos ou da exposição de sua imagem em eventos desportivos.

Deveras, o presente trabalho propõe a análise da tributação do rendimento auferido nos estritos limites da ordem legal e tributária, isto é, sem o concurso de fraude ou simulação de negócios jurídicos.

Nessa perspectiva, têm-se que os valores pagos pelas entidades de prática desportiva ao atleta diretamente, ou a terceiro (pessoa física ou jurídica, na condição de sub-licenciante), para exploração da imagem fora do âmbito esportivo merecem tratamento tributário diverso daquele conferido ao salário.

Com efeito, numerosos são os casos em que a imagem de um atleta profissional é explorada sem que se refira a uma contrapartida a serviços do atleta ou atrelada a eventos desportivos. Tal é o que ocorre quando a imagem do atleta é utilizada em campanhas publicitárias por patrocinador ou contratante da entidade que o emprega – propagandas, pela mídia – concessão de entrevistas individuais ou coletivas a entidades de imprensa, ou mesmo em campanhas do próprio empregador – *outdoors*, presença em lançamento de coleção oficial de uniformes, exploração audiovisual para atração de adesões a programa de sócios-torcedores, etc.

Adianta-se, inclusive, que no plano interno, o rendimento auferido em decorrência de contratos de licença de uso de sua imagem fora do contexto esportivo-profissional será tributado ordinariamente como renda da pessoa jurídica ou física licenciante.

Resta saber, no entanto, em que espécie de rendimento está enquadrado o valor recebido pelo uso licenciado da imagem do atleta profissional.

Como mencionado neste tópico, a verba se desvincula da prestação de serviços, posto que não se insere no contexto da atividade profissional do atleta. Por outro lado, é cediço que não se trata de receita de venda de bens.

Por outro lado, verifica-se que o valor se enquadra na definição dada ao vocábulo “royalty” pelo Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, que assim o define: “*parte do lucro*

ou comissão paga ao detentor de um direito qualquer".⁸. Por "detentor", no nosso sentir, pode-se identificar o próprio titular do direito de imagem – o atleta profissional, ou pessoa licenciada – jurídica ou física, que tenha autorização para explorar o direito comercialmente.

O conceito legal de royalties está contido no Art. 22 da Lei n. 4.506/64, senão veja-se: "Art. 22. *Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (...).*

O RIR/99, em sentido similar, traça a definição de *royalties*, que nos interessa:

Art. 53 – Serão também consideradas como alugueis ou royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos, além dos referidos nos arts. 49 e 52, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

(...)

III - as luvas, prêmios, **gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador ou cedente do direito**, pelo contrato celebrado;

Como já mencionamos, o direito de imagem, assim como o direito autoral, é direito da personalidade cujo uso é passível de licença a terceiros, por meio de contrato. Dessa feita, face do significado que normalmente se atribui ao royalty, a receita auferida em virtude do uso daquele direito pode ser assim classificada.

Assim, em que pese à ausência de disciplina específica quanto à natureza de tais valores, enquadram-se estes na categoria de *royalties*, e assim devem ser tratados para fins de tributação da renda.

⁸ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Sales. Mini Houaiss – Dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro. Objetiva, 2003, p .462.

3. A TRIBUTAÇÃO INTERNA DOS RENDIMENTOS DECORRENTES DA LICENÇA DE USO DA IMAGEM DO ATLETA PROFISSIONAL

3.1 A Tributação da Renda da Pessoa Física do Atleta Licenciante

Com efeito, relevantes são as implicações tributárias do contrato de licença de uso da imagem do atleta profissional. Caso seja este o licenciante do uso, pessoalmente e na condição de titular do direito de imagem, o rendimento estará sujeito à tributação pela tabela progressiva do imposto de renda, e ficará, ainda, uma vez pago por pessoa jurídica, sujeito à retenção e recolhimento pela fonte pagadora, por se tratar de *royalty*, senão verifique-se o disposto no Art. 631 do RIR/99:

Art. 631. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos decorrentes de aluguéis ou royalties pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso II).

O mesmo raciocínio nos ocorre, assinala-se, quando se trate de pessoa física “interposta”, à qual o atleta tenha licenciado o uso de sua imagem. No entanto, como bem assinala FELIPE FERREIRA SILVA:

Do ponto de vista prático, em razão dos valores pagos pela licença de uso da imagem serem, não raro, elevados, torna-se desinteressante para o atleta recebê-los na pessoa física.⁹

Assim, como assinalamos em tópico diverso, é bastante comum que, com o intuito de engendrar planejamento tributário, os atletas licenciem o uso de sua imagem a pessoas jurídicas.

3.2 A Tributação da Renda das Pessoas Jurídicas Envolvidas

Como vimos, fora das situações de fraude, não há óbice na ordem jurídica brasileira quanto à licença do uso da imagem de atletas profissionais a pessoas jurídicas, ou o sub-licenciamento por estas.

No que toca à pessoa jurídica que detem a licença de uso da imagem do atleta, a tributação interna variará de acordo com o regime escolhido pela pessoa jurídica para tributação da renda – lucro presumido ou lucro real. Em qualquer caso, estará a renda pessoa

⁹ p. 172.

jurídica constituída sujeita à incidência da tributação pelo IRPJ, e contribuições sociais incidentes sobre a receita – CSLL, PIS e COFINS.

Quanto à entidade de prática desportiva que pretenda contratar a licença do uso da imagem do atleta, em caso de esta ser optante pelo lucro presumido, o valor pago a título de *royalties* ao atleta ou terceiro detentor dos direitos de uso da imagem não será considerado fato-decrécimo para fins de pagamento do imposto de renda pessoa jurídica.

Outrossim, sofrerá a tributação pelo IRPJ, e contribuições sociais incidentes sobre a receita – CSLL, PIS e COFINS.

Em se tratando, por outro lado, de entidades de prática desportiva profissional tributadas no regime do lucro real, o pagamento de *royalties* ao seu titular poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica, o que refletirá na tributação reflexa – CSLL, PIS e COFINS.

Isto porque, nos termos do Art. 352 do RIR/99, o *royalty*, neste caso, é considerado despesa necessária para que a pessoa jurídica mantenha o uso do direito de imagem do atleta.

Art. 352. A dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

Nesse contexto, cabível a advertência feita pelo tributarista RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

... não se deve confundir com ‘*royalty*’ (pagamento pela exploração do direito que continua a pertencer ao beneficiário do pagamento) o pagamento pela aquisição do direito que passa à propriedade da empresa pagadora. Neste caso, teremos custo de ativo imobilizado amortizável no prazo de vigência do contrato.¹⁰

Ademais, há de ser feita diferenciação entre duas hipóteses: i) se o atleta é sócio da pessoa jurídica; ii) se o atleta não é sócio da pessoa jurídica.

No primeiro caso, fazendo-se novamente a ressalva quanto à ausência de fraude, no sentido de engendrar-se estrutura que não reflita a realidade fática da relação entre o atleta e o terceiro licenciado, o atleta, na condição de sócio, poderá receber valores decorrentes da distribuição de lucros da pessoa jurídica, os quais, por força do disposto no artigo 39, inciso XXIX do RIR/99, são isentos da incidência do imposto de renda da pessoa física:

¹⁰ Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica Atualizável, volume 2, procedimento v. 14, página 05.

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XXIX - os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado

Por fim, no caso de atleta profissional não sócio de pessoa jurídica que detem, por contrato de licença de uso, o direito de sublicenciar a exploração de sua imagem, os valores eventualmente pagos ao atleta a título de *royalties* do uso da imagem serão tributados na pessoa física conforme a tabela progressiva do imposto de renda (Art. 620 do RIR/99), e ainda estará sujeita à retenção pela fonte pagadora, da mesma forma que ocorre quando o atleta licencia ao clube diretamente sua imagem por meio de contrato, na forma do Art. 352 do RIR/99

4. A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS RENDIMENTOS DECORRENTES DA LICENÇA DE USO DA IMAGEM DO ATLETA PROFISSIONAL

4.1 Competência para Instituição de Tributos

No plano internacional a competência tributária – poder de instituir tributos – sofre limitações decorrentes dos tratados e convenções bilaterais ou multilaterais firmados entre os Estados, os quais, por vezes, limitam também a soberania tributária.

Esta, por sua vez, é entendida por ANTÔNIO DE MOURA BORGES como o

... poder que o Estado exerce sobre as pessoas e coisas que se encontram no seu território e aos fatos que, dentro dele, acontecem. Apenas dentro do seu território pode, em tese, o Estado exercer sua soberania, inclusive em matéria tributária.¹¹

Como mencionamos na Introdução, os negócios que envolvem o esporte, notadamente a transferência internacional de atletas, fazem surgir múltiplas situações em que se está diante da concorrência de normas de Estados diversos sobre o mesmo fato, dentre eles o auferimento de renda pelo atleta profissional.

Para viabilizar os negócios no plano internacional de maneira geral, há preocupação geral dos Estados com a negociação de acordos internacionais que visem a impedir, por exemplo, a dupla oneração de rendimentos, assim como evitar a elisão fiscal – economia ilícita de tributos, que, no ordenamento brasileiro, depende da comprovação de fraude ou simulação.

Na esteira do que leciona FELIPE FERREIRA SILVA, *“A tributação pode se dar com base no princípio da nacionalidade ou da territorialidade. Pelo primeiro, o critério de conexão ao ordenamento é, como já denota a expressão, a nacionalidade daquele que realiza o fato.”*¹².

Prossegue o autor dizendo que o critério de onde se dá o fato – territorialidade – já não mais serve para os dias de hoje, em virtude da crescente circulação internacional de bens, capitais, serviços e pessoas.

Demais disso, segundo ensina ALBERTO XAVIER, a tendência atual é *“da personalização do imposto, em ordem a adequá-lo mais intimamente à capacidade*

¹¹ *Convenções sobre dupla tributação internacional*, p. 41.

¹² P. 205.

contributiva individual”.¹³ A esta preocupação a doutrina atual atribui o nome de “critério da universalidade”, que leva em conta a fonte de produção – onde o rendimento é produzido e fonte de pagamento do rendimento tributado no plano internacional.

4.1.1 *O Modelo Proposto pela OCDE*

A OCDE, mais precisamente o seu Comitê Fiscal, no exercício de suas funções de contribuir para o desenvolvimento dos países-membros, editou em 1977 a Convenção Modelo que propõe aos seus signatários, a qual tem o objetivo de prevenir a dupla tributação do mesmo fato jurídico, a qual contém 30 artigos.

O Modelo proposto trata de rendimentos de acordo com sua natureza, e reserva dispositivo próprio relativo à tributação dos rendimentos de artistas e atletas profissionais.

Na perspectiva do intuito explorado pela OCDE, JOÃO FRANCISCO BIANCO assim analisa a Convenção Modelo proposta pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹⁴:

... ao tratar do artigo 23 da Convenção Modelo, que versa sobre os dois tipos de métodos para eliminar a dupla tributação – o da isenção e o dos créditos – os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais são claríssimos:

‘1. Estes artigos tratam da assim chamada dupla tributação jurídica, que ocorre quando a mesma renda ou capital é tributada nas mãos da mesma pessoa, por mais de um Estado. 2. Esta hipótese deve ser distinguida especialmente da assim chamada dupla tributação econômica, quando duas ou mais pessoas diversas são tributadas sobre a mesma renda ou o mesmo capital. Se dois Estados desejam resolver problemas relativos à dupla tributação econômica, devem eles fazê-lo através de negociações bilaterais.’

Apesar de o Brasil não ser membro da OCDE, adota, como é praxe no plano internacional, as diretrizes do modelo proposto pela Organização quando celebra acordos internacionais que disciplinem a dupla tributação, daí a importância do estudo de seu modelo, ora veiculando normas de competência concorrente, outrora de competência exclusiva.

Em se tratando de atividades exercidas pessoalmente por atletas profissionais, isto é, estritamente ligadas à atividade desportiva, o Modelo da OCDE propõe, em seu Art. 17, i) a competência concorrente para tributar o rendimento percebido pelo atleta em outro país que

¹³ *Direito Tributário Internacional do Brasil, tributação das operações internacionais.*

¹⁴ A Cide sobre Royalties e os tratados internacionais contra a dupla tributação, Grandes questões atuais do direito tributário, p. 249.

não seja o de sua residência, e veicula a possibilidade de tributação da renda no Estado de residência do atleta e no de performance (onde ocorre a prestação de serviços); e ii) a competência exclusiva do país do local onde ocorre o evento esportivo em caso de o atleta receber rendimentos por meio de pessoas interpostas - físicas ou jurídicas¹⁵.

Por outro lado, quanto aos *royalties*, que são o foco do presente estudo, a OCDE, no Art. 12¹⁶ de seu Modelo, sugere que o rendimento seja pago exclusivamente no local de residência de seu “titular”.

A Convenção Modelo da OCDE define o alcance da definição de *royalty* no comentário ao artigo 12, parágrafo 2 como:

2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

A definição de royalties na Convenção Modelo da OCDE, no nosso sentir, tem caráter taxativo, e, por não se referir à renda da licença do uso da imagem para fins de consideração da disciplina jurídica dedicada a esse rendimento, a tributação dos valores recebidos pela licença do uso da imagem do atleta profissional deve seguir o disposto no Artigo 21 da

¹⁵ Article 17 ARTISTES AND SPORTSMEN

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised

¹⁶ Article 12 ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience. (...)

Convenção Modelo, caso seja este, pessoa física, o licenciante, na categoria de “Outros Rendimentos”:

OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

Nessa condição, nos termos em que descreve o Artigo 21, a renda decorrente de *royalties* “de imagem” do atleta serão tributados exclusivamente no Estado em que se situa a fonte pagadora.

Por outro lado, em se tratando de pessoa jurídica que sublicencie o uso da imagem do atleta profissional a uma entidade desportiva, bem adverte FELIPE FERREIRA SILVA¹⁷ que deverá ser tratada como “lucro de empresas” – tributação no local da produção da renda, sujeita ao Artigo 7 da Convenção Modelo, e a distribuição de lucros será tributada da seguinte maneira:

Se forem recebidas por uma pessoa jurídica, interposta pessoa, devem ser tratadas como lucros de empresas. Por conseguinte, os valores recebidos a título de distribuição de lucro pelo desportista da empresa da qual é sócio serão submetidos à tributação, de acordo com as regras do país de residência deste último.

4.2 A Tributação do Rendimento Pago, Sem Celebração de Tratado Internacional, a Atletas e Pessoas Jurídicas Licenciadas

O Direito Brasileiro disciplina a forma com que se dará a tributação dos *royalties* no plano internacional em dispositivos legais esparsos.

Na dinâmica dos negócios, é possível que atletas residentes em países diversos dos quais onde presta serviços, contratem a licença do uso de sua imagem, assim como licenciem

¹⁷ Idem. P. 227.

tal uso a pessoas jurídicas sediadas em qualquer lugar do mundo, as quais ficam responsáveis por sublicenciar o uso da imagem do atleta.

Tal situação cria um sem número de possibilidades quanto à tributação dos rendimentos pagos como remuneração do uso do direito e imagem – royalties.

A esse respeito, analise-se, inicialmente, os casos em que não haja tratado firmado pelo Estado Brasileiro com outro estado soberano. Casos específicos, em que a tributação de tais rendimentos está submetida ao disposto em acordo bilateral entre o Brasil e outro país, serão tratados mais adiante.

Versamos, no capítulo anterior, como se dá a tributação do rendimento decorrente do uso do direito de imagem do atleta profissional em plano interno. Assim, centraremos a análise nos casos em que há pessoa jurídica sublicenciante ou atleta licenciante do uso da imagem que residam em países estrangeiros.

Debateremos, mais especificamente, quanto à tributação do pagamento de royalties realizado por entidade de prática desportiva:

- (i) brasileira, a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou sediada no exterior;
- (ii) estrangeira, a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou sediada no exterior;
- (iii) estrangeira, a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou sediada no Brasil;

Importa anotar, neste ponto, que deve ser observado que a simples saída do atleta profissional do Brasil para prestar serviços a entidade desportiva estrangeira não importa em automática perda da condição de residente do país, nos termos do que preceitua a Instrução Normativa SRF n° 208, de 2002:

Art. 2° Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

(...)

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

(...)

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

(...)

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

(...)

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.

Em suma, é considerado residente no Brasil, para efeitos tributários, o atleta profissional:

- i) brasileiro ou estrangeiro, que resida no país em caráter permanente;
- ii) estrangeiro, que tenha visto brasileiro permanente;
- iii) estrangeiro, que tenha visto brasileiro temporário e vínculo empregatício no país;
- iv) estrangeiro, que tenha visto brasileiro temporário e permaneça no país em 184 ou mais dias dentro de um período de até doze meses;
- v) brasileiro que, após adquirir condição de não-residente, retorne ao país em ânimo definitivo;
- vi) brasileiro, que deixe de entregar à RFB Declaração de Saída Definitiva, nos doze primeiros meses de ausência;

Deveras, em relação à condição do atleta profissional que deixa o país e não comunique formalmente a Receita Federal do Brasil, alerta o Manual de Procedimentos da IOB¹⁸

Para efeito da legislação do Imposto de Renda, a condição de não residente, entre outros requisitos, é estabelecida no momento em que a pessoa se retira em caráter permanente do País.

Nesse sentido, o atleta profissional deverá observar as regras quanto à Comunicação de Saída Definitiva e à entrega da Declaração de Saída Definitiva do País, informando os dados relativos ao período abrangido entre 1º de janeiro e a data da saída definitiva do País.

Assim, apresentadas a Comunicação de Saída Definitiva e a Declaração de Saída Definitiva do País, fica definido que o atleta profissional realmente não reside mais no Brasil, e, para efeitos

¹⁸ Boletim IOB – Manual de Procedimentos. Imposto de Renda e Legislação Societária - Maio/2014 - Fascículo 20/2014, p. 7.

tributários, seus rendimentos auferidos no exterior somente poderão ser tributados na forma prevista para aquele país em que fixar residência.

(...)

O atleta profissional que se retira em caráter permanente do Brasil sem a entrega da Comunicação de Saída Definitiva e da Declaração de Saída Definitiva do País, ou em caráter temporário, é considerado como residente fiscal no Brasil durante os primeiros 12 meses consecutivos de ausência. Portanto, somente terá a condição de não residente, para efeitos tributários, a partir do 13º mês consecutivo de ausência.

Dessa feita, considerar-se-á residente em país estrangeiro aquele atleta profissional que lá resida em caráter permanente, e, no caso de brasileiro, assim será considerado o que preencher e entregar à Receita Federal do Brasil a Comunicação de Saída Definitiva e a Declaração de Saída Definitiva do País, ou, caso não o faça, somente assim o será a partir do 13º mês consecutivo de ausência.

4.2.1. Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva brasileira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no exterior

Em primeiro enfoque, considerando-se a pessoa física ou jurídica que detenha os direitos de uso de imagem de atleta profissional residida ou sediada no exterior, que receba pagamentos derivados de entidade de prática desportiva, o rendimento que sai do país sofrerá a incidência de imposto de renda, na modalidade retida na fonte, e de oneração por uma CIDE – contribuição de intervenção do domínio econômico.

Quanto ao imposto de renda que incide na fonte sobre pagamentos de *royalties* e outras espécies de rendimentos, nos termos do disposto no artigo 28 da lei 9.249/95 e Art. 710 do RIR/99¹⁹, e Art. 42 da Instrução Normativa SRF nº 208/2002²⁰, possui alíquota atual de

¹⁹ Lei 9.249/95

Art. 28. A alíquota do imposto de renda de que tratam o art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 e o art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passa, a partir de 1º de janeiro de 1996, a ser de quinze por cento.

RIR-99

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).

²⁰ Art. 42. Os demais rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos a não-residente por fontes situadas no Brasil, inclusive a título de juros sobre o capital próprio, bem assim os decorrentes de cessão de direitos de atleta profissional, solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedades industriais no exterior, aquisição ou remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, e os relativos a comissões e despesas incorridas nas operações de colocação, no exterior, de ações de companhias abertas,

15%, a qual será acrescida de 10% - indo ao total de 25% em caso de pagamento feito a pessoa física ou jurídica residente ou situada em país com “tributação favorecida”, assim considerados os Estados que tributem esse rendimento em alíquota inferior a 25%.

Em relação à CIDE devida, instituída pela Lei 10.168/2000, há tributação sob alíquota de 10%²¹, e são devidas elas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Demais disso, constitui obrigação acessória do atleta profissional informar à fonte pagadora, por escrito, sua condição de não residente, nos termos do que preleciona o §2º do Art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 208/2002:

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

(...)

§ 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45.

Nada impede, ainda, que no país destinatário do rendimento haja tributação da mesma renda em detrimento de seu beneficiário, o que representa típico caso em que há o risco de dupla tributação.

domiciliadas no Brasil, desde que aprovadas pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários, sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista em lei.

(...)

§ 3º Os rendimentos mencionados no caput recebidos por residente em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%.

²¹ Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

(...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

(...)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

Acrescente-se, ainda, que o atleta profissional, pessoa física, que receba rendimentos a tal título, e que não tenha informado à RFB a sua saída do país – Comunicação de Saída Definitiva e da Declaração de Saída Definitiva do País – deverá declarar o rendimento recebido no Brasil, e estará sujeito à tributação da renda no Brasil e no país em que reside, ressalvados os casos em que haja tratado internacional firmado entre os dois Estados.

4.2.2. Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva estrangeira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no exterior;

Em relação, por outro lado, ao atleta ou pessoa jurídica que recebe no exterior remuneração pelo uso licenciado de imagem (*royalties*), residente em caráter definitivo ou situada naquele país, sofrerá tributação exclusiva naquele Estado, caso este tribute a renda de seus residentes e empresas.

Cumprе ressaltar, novamente, que o atleta profissional brasileiro que resida fora do país e receba *royalties* de fonte do exterior, e que não tenha informado à RFB a sua saída do país da maneira legalmente prevista – Comunicação de Saída Definitiva e da Declaração de Saída Definitiva do País – deverá declarar o rendimento recebido no Brasil, e estará sujeito à dupla tributação da renda, salvo os casos em que tenha sido firmado tratado internacional contra a dupla tributação, o que geralmente confere direito de compensação dos valores do tributo sobre a renda pago no exterior.

Caso não comunique a RFB de sua saída definitiva, o atleta profissional estará sujeito ao recolhimento do IRPF no Brasil conforme tabela progressiva vigente, nos primeiros doze meses de ausência.

4.2.3. Tributação dos royalties pagos por entidade de prática estrangeira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no Brasil;

Por fim, da mesma forma que ocorre com o atleta profissional ou pessoa jurídica licenciante que resida fora do Brasil e receba rendimentos de entidade desportiva aqui sediada, os *royalties* da pessoa física ou jurídica que reside ou tenha sede neste país, auferidos por remessa de pessoa jurídica estrangeira, podem estar sujeitos à dupla oneração da renda, caso o Estado estrangeiro tribute a renda dos não residentes e de pessoas jurídicas que remetem valores para o exterior.

A pessoa jurídica situada no Brasil que recebe o rendimento de royalties deverá declará-lo e pagá-lo na forma do regime de apuração do lucro ao qual estiver sujeita, seja lucro presumido ou real.

Deveras, o rendimento da pessoa física decorrente de remessas do exterior está sujeito à incidência do imposto de renda. Cabe salientar que existe forma de apuração e pagamento específica, no ordenamento jurídico brasileiro, quanto aos valores recebidos por pessoa física de pessoas provenientes de empresas ou pessoas do exterior, que é o pagamento mensal do imposto de renda, por meio do carnê-leão, o que não desobriga o atleta profissional residente no país a declarar o mesmo rendimento na Declaração de Ajuste Anual.

A tributação de tais rendimentos está sujeita à tabela progressiva mensal do imposto de renda, cuja disciplina se encontra descrita na Instrução Normativa SRF nº 208/2002,

Art. 16. Os demais rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.
(...)

A Instrução Normativa também prevê que, do rendimento percebido pelo atleta, ainda que não haja tratado internacional firmado pelo Brasil com o Estado da fonte pagadora, haverá possibilidade de determinadas deduções²², e deixa claro que o nela está disposto se aplica igualmente aos estrangeiros que ingressarem no país com visto permanente ou temporário, quando adquirirem a condição de residentes²³.

²²Art. 16 (...)§ 3º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, quando não utilizados para fins de retenção na fonte, podem ser deduzidos, observados os limites e condições fixados na legislação pertinente:

I - as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

II - o valor de R\$ 106,00 (cento e seis reais) por dependente;

III - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cujo ônus tenha sido do próprio contribuinte e desde que destinadas a seu próprio benefício;

IV - as despesas escrituradas em livro Caixa.

§ 4º As deduções referentes aos pagamentos efetuados em moeda estrangeira são convertidas em dólares dos Estados Unidos da América, pelo valor fixado pela autoridade monetária do país no qual as despesas foram realizadas para a data do pagamento e, em seguida, em reais pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

²³ RECEBIDOS POR PESSOA FÍSICA QUE INGRESSAR NO BRASIL COM VISTO PERMANENTE

Art. 19. A pessoa física que ingressar no Brasil em caráter permanente tem seus rendimentos, inclusive os recebidos de fontes situadas no exterior, tributados de acordo com as normas aplicáveis aos residentes no Brasil, a partir da data da chegada consignada no passaporte pela autoridade local competente.

RECEBIDOS POR PESSOA FÍSICA QUE INGRESSAR NO BRASIL COM VISTO TEMPORÁRIO

Art. 20. Os rendimentos de pessoa física portadora de visto temporário:

Vale dizer que é obrigatório ao atleta profissional residente no Brasil que recebe valores do exterior pagar mensalmente imposto de renda sobre os rendimentos de royalties por meio do “carnê-leão” – programa da Receita Federal do Brasil, cujo vencimento se dá no último dia do mês seguinte ao do efetivo recebimento do *royalty*.

4.3 A Tributação do Rendimento Pago, Com Celebração de Tratado Internacional nos Moldes do Modelo da OCDE, a Atletas e Pessoas Jurídicas Licenciadas

Não é simples no plano internacional o acordo entre Estados a respeito da tributação dos *royalties*, posto que, na maioria dos casos, os países mais desenvolvidos, e com conseqüente maior presença de tecnologia e pesquisas científicas, o que aumenta o número de direitos cujo uso seja licenciável a terceiros, como direitos autorais e patentes industriais, são os grandes destinatários de rendimentos dessa espécie.

Essa situação tende a criar ambiente conflituoso nas relações internacionais quando haja remessa de *royalties* de países menos desenvolvidos, os quais enfrentam o problema de saída de grandes quantias por vezes não tributadas de seu país.

O planejamento tributário no sentido de serem remetidos royalties a pessoa jurídica situada em país com tributação favorecida também é frequentemente repellido pelos ordenamentos jurídicos.

O Comitê Fiscal da OCDE editou Convenção Modelo, cujo modelo vigente é de 2003 e tem o objetivo de prevenir a dupla tributação, e reserva dispositivo próprio relativo à tributação dos rendimentos de artistas e atletas profissionais, assim como aos *royalties*.

Apesar de não membro da Organização, o Brasil adotou, em diversos casos, as diretrizes do modelo proposto em tratados internacionais bilaterais contra a dupla tributação que firmou. Especificamente quanto aos *royalties* decorrentes do uso de direitos autorais, literários, artísticos ou científicos, o Art. 12²⁴ do Modelo da OCDE prevê que o rendimento deva ser tributado exclusivamente no local de residência do beneficiário.

I - recebidos de fontes situadas no Brasil até o dia anterior à data de aquisição da condição de residente no País são tributados de acordo com o disposto nos arts. 26 a 45;

II - recebidos de fontes situadas no Brasil e no exterior a partir da data de aquisição da condição de residente no País são tributados de acordo com as mesmas normas aplicáveis aos residentes no Brasil.

²⁴ Article 12 ROYALTIES

Contudo, a definição de royalties na Convenção Modelo da OCDE não se refere à renda da licença do uso da imagem, razão pela qual a tributação dos valores recebidos a este título pelo atleta profissional deve seguir o disposto no Artigo 21 da Convenção Modelo, na categoria de “Outros Rendimentos”:

OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.
2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

Nessa condição, nos termos em que descreve o Artigo 21, a renda decorrente de *royalties* “de imagem” do atleta serão tributados exclusivamente no Estado em que se situa a fonte pagadora.

-
1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.
 2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.
 3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.
 4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

KLAUS VOGEL²⁵, ao comentar a regra desse artigo, considera tratar-se de regra relativa a todas as rendas não mencionadas nos outros artigos da convenção, e a chama de regra do “Estado de residência”:

1. [Principle] This article provides a general rule relating to income not dealt with in the foregoing Articles of the Convention. The income concerned is not only income of a class not expressly dealt with but also income from sources not expressly mentioned. (...)
 - ... such items of income, **wherever arising**, may, according to Art. 21 (1), be taxed only in the State of residence.

Por outro lado, sob o modelo da OCDE, caso se estipule a licença de uso da imagem do atleta profissional por parte de uma pessoa jurídica que detenha tal direito e uma entidade desportiva profissional, o tratamento recebido por essa categoria de “royalties” será, no plano internacional, considerado o disposto no Artigo 7 da Convenção Modelo (Lucro da Empresa):

Article 7 BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.²⁶

²⁵ *Double Taxation Conventions, A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions*. Kluwer Law International. P. 1069-1071.

²⁶ Article 7 BUSINESS PROFITS

(...) 2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Trocando em miúdos os sete parágrafos do Artigo 7 da *OECD Model Convention*, os *royalties* de imagem recebidos por pessoa jurídica serão tributados no local onde se situa a empresa.

A exceção a este postulado é a situação em que a mesma pessoa jurídica mantém estabelecimento permanente no Estado onde está situada a fonte pagadora, no caso tratado, a entidade de prática desportiva contratante. Neste caso, haverá competência tributária concorrente.

4.3.1. Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva brasileira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no exterior

Pela regra do Art. 21 da Convenção Modelo da OCDE, uma vez contratada a licença de uso de imagem do atleta profissional firmado entre entidade desportiva no Brasil com atleta profissional não residente no país, e residente situada de Estado signatário de tratado com nos moldes da Convenção, os *royalties* recebidos por este deverão ser tributados exclusivamente no país da fonte pagadora, isto é, no Brasil.

No plano prático, é difícil conceber uma situação em que um atleta residente no Brasil receba rendimentos de royalties de entidades desportivas profissionais estrangeiras. Contudo, é possível visualizar essa circunstância quando há a cessão temporária de um atleta a outra entidade desportiva situada no Brasil, por meio da qual sejam estabelecidas responsabilidades parciais a cada uma das entidades contratantes quanto aos pagamentos de remunerações e *royalties* ao atleta, ou somente uma dessas espécies.

Aqui, vale salientar que o rendimento pago a atleta profissional não residente no país sofrerá retenção de imposto de renda, nos termos do disposto no artigo 28 da lei 9.249/95 e Art. 710 do RIR/99, e Art. 42 da Instrução Normativa SRF nº 208/2002, à alíquota de 15%, a qual será de 25% em caso de pagamento feito a pessoa física residente em país com “tributação favorecida”, assim considerados os Estados que tributem esse rendimento em alíquota inferior a 25%.

Será ainda devido, neste caso, exclusivamente pela entidade desportiva pagadora, sobre o rendimento de royalties do atleta não residente, a CIDE instituída pela Lei 10.168/2000, sob a alíquota de 10%.

Desta feita, em havendo tratado de dupla tributação firmado nos moldes da Convenção Modelo da OCDE entre o Brasil e o Estado de residência do atleta profissional, a tributação na fonte sobre o seu rendimento de *royalties* pode alcançar até 25% do montante pago.

Por outro lado, conforme preleciona o Artigo 7 da Convenção Modelo da OCED, em se tratando de beneficiária pessoa jurídica situada em país signatário de tratado nos moldes daquela, a renda relativa aos royalties deverá ser tributada somente no Estado de destino, como lucro da empresa, salvo se mesma pessoa jurídica mantém estabelecimento permanente no Estado onde está situada a entidade de prática desportiva contratante. Neste caso, haverá competência tributária concorrente.

4.3.2. Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva estrangeira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no exterior.

Como vimos em tópico diverso, o atleta profissional brasileiro que deixar o país para residir em outro, com vistas a prestar serviços remunerados a entidade de prática desportiva profissional, deixará a condição de residente brasileiro, para fins tributários se cumprir com os requisitos dispostos em lei, quais sejam a apresentação de Declaração de Saída Definitiva e Comunicado de Saída Definitiva, nos termos da I.N./SRF n° 208/2002.

Ainda assim, caso não o faça, deixará de ser considerado residente do país quando passados doze meses de ausência.

Com efeito, a Convenção Modelo da OCDE não disciplina a hipótese de tributação do rendimento de royalties “de imagem”, em seu art. 21, no caso de tanto a fonte pagadora, quanto o beneficiário, estiverem no mesmo Estado.

Assim, se o atleta profissional receber royalties em país idêntico ao da entidade desportiva profissional que o remunera, aquele país terá competência para tributar seu rendimento.

Caso, porém, o atleta não comunique a RFB de sua saída definitiva, estará sujeito ao recolhimento do IRPF no Brasil conforme tabela progressiva vigente, nos primeiros doze meses de ausência.

Sendo o beneficiário dos royalties “de imagem” uma pessoa jurídica situada no exterior, a renda será considerada, nos termos do Artigo 7º da Convenção Modelo, lucro da empresa, e só poderá ser tributada nesse Estado. Havendo identidade entre o país onde se situam a entidade desportiva e a pessoa jurídica licenciante,

Neste caso, estando empresa beneficiária situada em outro país que não o da fonte pagadora, e sendo este signatário de tratado com o país da fonte pagadora nos moldes da Convenção Modelo da OCDE, o rendimento será tributado exclusivamente no país onde se encontra a empresa beneficiária, salvo se esta tiver estabelecimento estável no país da fonte

pagadora, caso em que haverá competência tributária concorrente, nos termos do Parágrafo 2º do Artigo 7º da Convenção Modelo.

4.3.3. Tributação dos royalties pagos por entidade de prática desportiva estrangeira a atleta ou pessoa jurídica licenciante residente ou situada no Brasil.

Por fim, caso se cuide de *royalties* “de imagem” pagos por entidade de prática desportiva estrangeira a um atleta profissional beneficiário residente do Brasil, em razão da regra do “Estado de Residência” descrita pelo Art. 21 do modelo da OCDE.

Ressalva-se, contudo, que tais pagamentos estarão sujeitos ao pagamento mensal por meio do carnê-leão, e deverão ser declaradas na Declaração Anual de Ajuste do atleta profissional, como se dá com rendimentos recebidos por atletas profissionais de países não signatários, com o Brasil, de tratado conforme a Convenção da OCDE.

Por outro lado, em se tratando de pessoa jurídica beneficiária de tais rendimentos, situada no Brasil, os valores serão considerados na apuração do lucro da pessoa jurídica, seja em se tratando de regime de lucro real, ou lucro presumido, valendo-se da regra da “situação” do beneficiário.

Também aqui se faça ressalva em relação à situação em que a pessoa jurídica beneficiária mantenha estabelecimento estável no Estado em que se encontrar a fonte pagadora, hipótese em que a competência tributária será concorrente, visto o que se infere do parágrafo 2º do Art. 7 da Convenção Modelo.

Diversos países já firmaram com o Brasil tratados que buscam evitar a dupla tributação de rendimentos, e, dentre eles, destacam-se dois fatos: i) grande parte dos tratados dedica disposições específicas para rendimentos de atletas profissionais; ii) muitos dos Estados signatários dos tratados estão envolvidos são constantes destinos dos atletas profissionais brasileiros que se transferem para o exterior, e de estrangeiros que vem atuar no Brasil, dentre eles: Argentina, Chile, China, Espanha, França, Itália, Japão, México e Portugal, Ucrânia, Coréia do Sul.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto no presente trabalho, podemos concluir que:

1) O esporte é uma atividade de grande relevância nos negócios em âmbito mundial, e movimentava valores bastante relevantes todos os anos. Segundo estudo da Pluri Consultoria, o Brasil, em 2011, tinha 1.063 atletas profissionais de futebol atuando no futebol estrangeiro, o maior número entre todos os países do planeta e 13,9% de todos os futebolistas atuando fora do seu país de origem, em 108 ligas diversas, cujos principais destinos foram Portugal, Itália e Japão, e com valor de mercado total de 1,48 bilhão de euros.

2) A remuneração obtida pela licença do uso da imagem do atleta, por não decorrer de sua atividade profissional e pessoal, e objeto de contrato de licença de uso de imagem, merece tratamento tributário diverso do salário, prêmios e direito de arena, qual seja aquele atribuído aos royalties, seja no plano interno, ou no âmbito internacional. A exploração patrimonial da imagem do atleta pode ser licenciada e sublicenciada a terceiros, sejam pessoas físicas ou jurídicas, seja o atleta sócio destas ou não.

3) A remuneração decorrente do contrato de licença do uso da imagem, se firmado diretamente entre a entidade de prática desportiva e o atleta, está sujeita à tabela progressiva do imposto de renda no plano interno.

4) Se o uso da imagem for sublicenciado por pessoas jurídicas titulares de seu direito de exploração comercial, o rendimento auferido é tributado na pessoa jurídica está sujeito à ordinária tributação por imposto e contribuições sociais – incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Caso o atleta seja sócio de tal sociedade, o rendimento percebido em decorrência da distribuição de lucros será isento do imposto de renda devido pelo atleta profissional.

5) A competência tributária internacional, no entendimento da doutrina atual é informada pelo “critério da universalidade”, que leva em conta a fonte de produção – onde o rendimento é produzido e fonte de pagamento do rendimento tributado no plano internacional

6) Em âmbito internacional, via-de-regra, os *royalties* auferidos pelo atleta residente no Brasil que exerce sua atividade no exterior está sujeito à tabela progressiva vigente do imposto de renda. Se residente no exterior, será tributado exclusivamente no país de residência. Em caso de pessoa jurídica brasileira licenciante e beneficiária de rendimentos dessa espécie pagas por entidade esportiva brasileira, os *royalties* serão objeto de tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

7) Tratando-se de entidade desportiva brasileira que remeta royalties para pessoa jurídica ou física no exterior, o rendimento estará sujeito à retenção na fonte, à alíquota de 15%, em geral, ou 25%, quando o país destinatário da renda for considerado paraíso fiscal.

8) Segundo modelo proposto pela OCDE, utilizado em determinados tratados firmados pelo Brasil, a tributação da renda decorrente de *royalties* “de imagem” do atleta serão tributados exclusivamente no Estado em que se situa a fonte pagadora. Em caso de beneficiária pessoa jurídica, seguir-se-á a regra da exclusividade de tributação situação da pessoa jurídica, salvo se houver estabelecimento permanente desta em outro Estado, caso em que haverá competência tributária concorrente.

9) Consideramos que os royalties pagos em decorrência do uso de direitos de terceiros em geral, como ocorre no caso de licença do uso da imagem do atleta profissional, deveriam estar alcançados pelo Artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE, a fim de que se dê tratamento tributário idêntico a verbas de natureza semelhante, conferindo-se maior segurança jurídica no plano internacional.

10) Os tratados internacionais que visam a prevenir a dupla tributação da renda são instrumentos valiosíssimos para promover a justiça fiscal no plano internacional, e é de suma importância que contemplem especificamente as remunerações e valores pagos no âmbito do esporte, que promove cada vez mais negócios e relações entre entidades, pessoas e Estados entre todos os continentes.

11) O critério da residência é de suma importância para verificar como se dará a tributação dos atletas e entidades que sejam detentoras do direito de uso de sua imagem no plano internacional.

REFERÊNCIAS

AFFORNALLI, Maria Cecília Naréssi Munhoz. **Direito à própria imagem**. Curitiba: Editora Juruá, 2003.

ANTÓN, Fernando Serrano. **La Fiscalidade Internacional de lós Artistas y Deportistas Profesionales**. Especial Referencia al Modelo de Convenio OCDE, Normativa Española y Comunitaria, *Direito Tributário Internacional Aplicado*, coordenação Heleno Taveira Torres, v. 4. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 7. Tiragem. São Paulo: Malheiros. 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Deizi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BIANCO, João Francisco. **A CIDE sobre Royalties e os tratados internacionais contra a dupla tributação**, in *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo, Dialética, 2004.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: Editora da Universidade Federal do Piauí, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 25. ed. atual. por Humberto Theodoro Jr. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

GOMES, Orlando. **Direitos da Personalidade**. Rio de Janeiro: Revista Forense, v. 216.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Comentários ao código civil** – Parte Especial – Do Direito das Obrigações. São Paulo: Saraiva, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Coordenação de Ives Gandra Martins. 3. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2002.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. OECD Comitee on Fiscal Affairs. Condensed Version. 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica Atualizável*. São Paulo: Editora IOB.

SILVA, Felipe Ferreira. **Tributação no futebol: clubes e atletas**. 1ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v.2.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, v. 4.

VERHEYDEN, Delphine. France, *Sports Image Rights in Europe*. The Hague: T.M.C. Asser Peess, The Hague, 2005.

VOGEL, Klaus. **Double taxation conventions**. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice. Munich: Kluwe Law International Third Edition. 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, *tributação das operações internacionais*. 5ª Ed. Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

