



APELAÇÃO CÍVEL N.º 0181020-76.2024.8.19.0001

APELANTE: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

APELADO: CMM RIGON PUBLICIDADE E IMAGEM LTDA EPP

DESEMBARGADORA RELATORA: MARIA PAULA GOUVÊA GALHARDO

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. ISSQN. CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM DE ATLETA PROFISSIONAL. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. ANÁLISE DO CONTRATO QUE REVELA A EXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÕES DE FAZER, COMO PARTICIPAÇÃO PESSOAL EM EVENTOS, ENTREVISTAS E CAMPANHAS PUBLICITÁRIAS. NATUREZA JURÍDICA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONFIGURADA, AFASTANDO A TESE DE MERA CESSÃO DE DIREITO (OBRIGAÇÃO DE DAR). APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 31 DO STF, POIS NÃO SE TRATA DE LOCAÇÃO PURA DE BEM MÓVEL. ATIVIDADE ENQUADRÁVEL NA LISTA ANEXA À LC Nº 116/2003 MEDIANTE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA (TEMA 296 DO STF). PRECEDENTES DESTES TRIBUNAL. RECURSO DO MUNICÍPIO CONHECIDO E, NO MÉRITO, PROVIDO.

I. CASO EM EXAME: Cuida-se de recurso de apelação contra sentença que, em Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária cumulada com Repetição de Indébito ajuizada pelo autor, ora Apelado, julgou procedentes os pedidos da inicial para declarar a não incidência do ISSQN sobre os valores recebidos em razão do contrato acostado à inicial.

II. QUESTÕES EM DISCUSSÃO: A controvérsia central do presente recurso consiste em definir a natureza jurídica da relação contratual estabelecida entre a empresa Apelada e a entidade de prática desportiva (Sport Club Corinthians Paulista), para

fins de incidência do ISSQN, especificamente se o objeto do contrato se resume a uma mera cessão de direito (obrigação de dar), ou se, em verdade, configura uma prestação de serviços (obrigação de fazer), em razão das diversas cláusulas contratuais que impõem ao atleta um conjunto de atividades personalíssimas.

III. RAZÕES DE DECIDIR: O fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), conforme estabelecido pelo artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, e regulamentado pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, é a prestação de serviços constantes da lista anexa. A qualificação de uma atividade como serviço, para fins de tributação, depende da análise de sua essência, prevalecendo a realidade dos fatos sobre a denominação formal adotada pelas partes (princípio da primazia da realidade).

O contrato celebrado, apesar de intitulado "Contrato de Sublicenciamento para Utilização de Direitos da Personalidade", contém inúmeras cláusulas que, inequivocamente, estabelecem obrigações de fazer para o atleta. A Cláusula 1.3, por exemplo, obriga a Apelada a "colocar o Atleta Anuente à disposição do CORINTHIANS para que compareça aos compromissos agendados". De forma ainda mais explícita, a Cláusula 6.1 impõe ao atleta a "participação pessoal" em uma extensa lista de atividades, como eventos, promoções, campanhas publicitárias, sessões fotográficas, filmagens e gravações.

Tais atividades transcendem a mera autorização para o uso de uma imagem estática; elas configuram um esforço humano direcionado, uma prestação de fazer, caracterizando a essência de um serviço de promoção, marketing e publicidade. O atleta, por força do contrato, atua como um

prestador de serviços, empregando sua imagem, nome e presença física para gerar valor econômico e midiático para a entidade desportiva e seus patrocinadores.

A jurisprudência deste Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro é consolidada no sentido de reconhecer a incidência do ISSQN em contratos de cessão de direito de imagem que, como no presente caso, envolvam obrigações de fazer. Tal entendimento afasta a aplicação da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal, que se restringe a operações de mera locação de bens móveis, hipótese fática distinta da presente, onde há um serviço agregado indissociável.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 784.439/AL (Tema 296), pacificou o entendimento de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, embora taxativa em seus itens, comporta interpretação extensiva para abranger serviços que, por sua natureza, sejam congêneres aos expressamente previstos. Assim, a atividade em análise pode ser enquadrada, por interpretação extensiva, no item 3.02 ("Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda") ou no item 10.03 ("Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária"), legitimando a cobrança do imposto pelo Município.

IV. DISPOSITIVO: Recurso de apelação conhecido e provido.

V. TESE DE JULGAMENTO: "1. A incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre contratos que, embora denominados de 'cessão de direito de imagem', prevejam um conjunto de obrigações de fazer por parte de atleta profissional, tais como participação em eventos,

campanhas publicitárias e entrevistas, é legítima por configurar efetiva prestação de serviço, sujeita à tributação municipal.

Comprovada a existência de obrigações de fazer indissociáveis da cessão do direito, afasta-se a aplicação da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal, por não se tratar de mera locação de bem móvel, mas de um contrato complexo de prestação de serviços.

A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 admite interpretação extensiva, permitindo o enquadramento de atividades congêneres às expressamente previstas, como é o caso dos serviços de promoção e marketing realizados por meio da exploração da imagem de atletas."

DISPOSITIVOS RELEVANTES MENCIONADOS:
Constituição Federal, art. 156, III; Lei Complementar nº 116/2003, art. 1º e itens 3.02 e 10.03 da lista anexa.

JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE MENCIONADA:
TJRJ, Apelação Cível nº 0122993-03.2024.8.19.0001; TJRJ, Apelação nº 0284049-84.2020.8.19.0001; TJRJ, Apelação Cível nº 0117125-20.2019.8.19.0001; STF, RE 784.439/AL (Tema 296).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do recurso de Apelação Cível n. º **0181020-76.2024.8.19.0001**, em que figura como apelante o **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**,

ACORDAM os Desembargadores da 9ª Câmara de Direito Público, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.



Assim, decidem na conformidade do relatório e voto da relatora.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Apelação Cível interposto pelo **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO** contra a r. sentença de fls. 154/159, proferida pelo Juízo da 12ª Vara de Fazenda Pública da Comarca da Capital que, nos autos da Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária cumulada com Repetição de Indébito, proposta por **CMM RIGON PUBLICIDADE E IMAGEM LTDA EPP**, julgou procedente o pedido para declarar a inexistência da referida relação quanto à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) no contrato de cessão de uso de imagem do atleta profissional Charles Rigon Matos Minussi.

Em sua petição inicial a parte autora, ora Apelada, narrou ser uma pessoa jurídica constituída para gerir a carreira e explorar comercialmente os direitos de imagem do referido atleta. Sustentou que celebrou um "Contrato de Sublicenciamento para Utilização de Direitos da Personalidade de Atleta Profissional de Futebol e Outras Avenças" com o Sport Club Corinthians Paulista (doc. 03, fls. 32-38), por meio do qual cedeu o direito de uso da imagem do atleta mediante contraprestação pecuniária mensal. Alegou, em síntese, que tal negócio jurídico se caracteriza como uma **obrigação de dar** (cessão de um direito, bem imaterial), e não como uma obrigação de fazer, razão pela qual não haveria a configuração do fato gerador do ISSQN. Equiparou a operação à locação de bens móveis, invocando a Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal. Requeru, em sede de tutela de urgência, autorização para realizar o depósito judicial dos valores controvertidos e, ao final, a declaração de inexistência do vínculo tributário, com a consequente repetição dos valores indevidamente recolhidos ou depositados.

Regularmente citado, o Município do Rio de Janeiro apresentou contestação às fls. 76-92, defendendo a plena legitimidade da incidência tributária. Argumentou, em suma, que: (i) a atividade principal da empresa autora, conforme seu registro no CNPJ, é de agenciamento de



profissionais, atividade expressamente prevista no item 10.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003; (ii) o contrato em questão, apesar da denominação, contém diversas obrigações de fazer impostas ao atleta, o que descaracteriza a operação como mera cessão de direito e a qualifica como efetiva prestação de serviço; (iii) o Supremo Tribunal Federal, notadamente no julgamento do RE 651.703/PR, superou a clássica dicotomia civilista entre obrigação de dar e de fazer para fins tributários, adotando um conceito mais amplo e econômico de serviço; e (iv) a jurisprudência deste Egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro é majoritariamente favorável à tese da municipalidade, em casos idênticos.

A parte autora apresentou réplica às fls. 97-116, refutando os argumentos da defesa e reiterando os termos da inicial.

Instadas a se manifestar em provas, ambas as partes informaram não ter outras a produzir (fls. 133 e 141-142).

Encerrada a instrução processual, a sentença foi proferida às fls. 154-159, julgando procedentes os pedidos.

Inconformado, o Município do Rio de Janeiro interpôs o presente Recurso de Apelação (fls. 187-205), no qual reitera integralmente os argumentos de sua contestação. Sustenta, em especial, o equívoco da sentença ao desconsiderar a natureza fática do contrato, que impõe ao atleta um claro conjunto de obrigações de fazer. Reforça a tese de que a jurisprudência pertinente, tanto deste Tribunal quanto do Supremo Tribunal Federal, respalda a incidência do ISSQN na hipótese, pugnando pela reforma total da sentença para que os pedidos iniciais sejam julgados improcedentes.

A parte Apelada, embora devidamente intimada, não apresentou contrarrazões ao recurso, cf. certidão de fl. 210.

O MP informou na fl. 220 sua não intervenção no processo.



É o relatório.

VOTO

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

A questão central a ser dirimida por esta Corte consiste em verificar se a relação jurídica estabelecida pelo "Contrato de Sublicenciamento para Utilização de Direitos da Personalidade de Atleta Profissional de Futebol e Outras Avenças" (fls. 32-38) constitui fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A r. sentença recorrida, com a devida vênia, baseou-se em uma análise excessivamente formal do negócio jurídico, apegando-se à denominação de "cessão de direito de imagem" para concluir pela inexistência de prestação de serviço tributável.

Contudo, como sabido, no âmbito do direito tributário vige o princípio da primazia da realidade, segundo o qual a interpretação dos fatos geradores deve se ater à sua efetiva natureza econômica, independentemente da forma ou do nome que as partes lhes atribuam.

Feitas as considerações acima, ao se proceder a uma análise aprofundada do instrumento contratual que fundamenta a demanda, revela-se inequívoco que a relação jurídica estabelecida transcende, **em muito**, a uma simples obrigação de dar, caracterizada pela mera autorização para o uso de um bem imaterial.

O que se observa é a estipulação de um complexo e detalhado conjunto de obrigações de fazer, personalíssimas, a serem cumpridas pelo atleta em benefício da entidade desportiva contratante.



A título de exemplo, veja-se a Cláusula 1.3 (fls. 33) do contrato entabulado:

1.3. A Empresa e Atleta Anuente comprometem-se, em caráter irrevogável e irretratável, a colocar o Atleta Anuente à disposição do CORINTHIANS para que compareça aos compromissos agendados para os quais seja solicitado com antecedência mínima de 48 horas, em local e horário que não conflitem com seus treinamentos, e jogos, sempre utilizando o uniforme a ser indicado e fornecido pelo CORINTHIANS, inclusive em todas as entrevistas que conceder por qualquer forma de mídia.

Não obstante, e de forma ainda mais contundente, a Cláusula 6.1 do pacto (fls. 35) **detalha um rol de deveres que não deixam margem para dúvidas quanto à natureza de serviço da atividade remunerada. A referida cláusula obriga a empresa a garantir a participação pessoal do atleta em uma série de atividades:**

6.1. A Empresa deverá garantir a participação pessoal do Atleta Anuente nas atividades ou eventos a serem realizados pelo CORINTHIANS ou por terceiros, sempre que notificada com antecedência mínima de 48 (quarenta e oito) horas, além daquelas inerentes a sua condição de jogador de futebol vinculado ao CORINTHIANS, podendo incluir, a título de exemplo, sempre em local e horário que não conflitem com seus treinamentos e jogos e de forma associada ao nome e símbolos do CORINTHIANS: (a) eventos e promoções do CORINTHIANS; (b) presença em agências, lançamentos, festas e inaugurações; (c) entrevistas via qualquer forma de mídia, sempre respeitando as marcas e patrocinadores vinculados ao CORINTHIANS e as entidades organizadoras da competição; (d) participação em campanhas publicitárias em todas as formas de mídias; (e) participações em sessões fotográficas, filmagens, gravações e produções; (f) participações em eventos que visem a produção de peças publicitárias de qualquer natureza a serem veiculadas no Brasil e no exterior; (g) participação em eventos de produção de materiais de ponto de venda, mídia impressa, veiculação de filmes e vinhetas no ponto de venda, mídia externa e eventos, tais como feitas, convenções, bem como todo e qualquer evento esportivo que for de interesse do CORINTHIANS, tanto no Brasil como no exterior, e; (h) produção de produtos de informática, mídia virtual e entretenimento, inclusive nas redes sociais do Atleta Anuente.

Conforme se verifica com facilidade, **as disposições acima não descrevem uma permissão passiva para uso da imagem, como tenta fazer crer o autor, mas sim uma obrigação ativa de comparecimento e atuação, que claramente configuram a prestação de um serviço de promoção.**

Logo, a simples leitura deste rol demonstra que o real objeto do contrato não é a mera autorização de uso da imagem, **mas sim a atuação do próprio atleta como um agente de marketing e publicidade.**



A remuneração paga pelo clube de futebol não visa apenas ao direito de estampar a foto do jogador em um produto, mas principalmente a assegurar sua **presença ativa** em eventos, sua participação em campanhas, seu engajamento em produções audiovisuais e sua colaboração na promoção da marca do clube e de seus patrocinadores.

Trata-se, portanto, de um manifesto serviço de promoção pessoal e de marca.

Nesse contexto, a pretensão da Apelada nos autos de equiparar a operação a uma locação de bem móvel e invocar a Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual *"É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis"*, mostra-se completamente descabida no caso concreto, na medida em que a referida súmula aplica-se a contratos puros de locação, nos quais há a entrega de uma coisa para uso e gozo do locatário, **sem a prestação de um serviço agregado**.

No caso dos autos, a "cessão da imagem" é apenas um elemento dentro de um contrato complexo e misto, cuja obrigação principal e preponderante é, inequivocamente, a de fazer.

Cabe pontuar que a jurisprudência deste Tribunal tem se posicionado de forma consistente no sentido de reconhecer a incidência do ISSQN em casos análogos, reformando sentenças que, como a presente, adotaram uma visão **restritiva e formalista** do contrato. Destaco, por oportuno, os seguintes precedentes:

'APELACAO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA C/C REPETIÇÃO DO INDÉBITO EM RELAÇÃO AO ISSQN. PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE CESSÃO DE USO DE IMAGEM DE ATLETA. SENTENÇA DE PROCEDENCIA RECONHECENDO A INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTRATO OBJETO DA DEMANDA. IRRESIGNAÇÃO

DO MUNICÍPIO. EMPRESA QUE TEM COMO OBJETO CESSÃO DE DIREITO DE USO DE IMAGENS. PRETENSÃO DO APELADO DE ENQUADRAMENTO COMO OBRIGAÇÃO DE DAR. DESCABIMENTO. CONTRATO QUE PREVÊ ATIVIDADES A SEREM EXERCIDAS PELO ATLETA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 31 DO STF. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN. REFORMA DA SENTENÇA QUE SE IMPÕE. RECURSO PROVIDO.” (TJRJ, Apelação nº 0284049-84.2020.8.19.0001, Des(a). CLAUDIO BRANDÃO DE OLIVEIRA - Julgamento: 01/02/2024 - QUARTA CAMARA DE DIREITO PUBLICO)

APELAÇÃO CÍVEL. Ação anulatória de débito fiscal. ISSQN. Cessão de uso de imagem de Atleta. Sentença de improcedência. Apelo da empresa autora. Fato gerador. Prestação de serviço. Art. 1 da LC 116/2003. Empresa tem como objeto prestação de cessão de direito de uso de imagens. Alegação de que a imagem do atleta estará ligada a campanhas publicitárias do clube. Locação de coisa móvel. Descabimento. Contrato que prevê atividades a serem exercidas pelo atleta, como comparecimento em eventos, uso de assessórios e calçados ligados à campanha publicitária. Inaplicabilidade da Súmula Vinculante 31 do STF [...]. Manutenção da sentença. NEGADO PROVIMENTO ao recurso. (TJRJ, Apelação nº 0117125-20.2019.8.19.0001, Des(a). MARIA AGLAE TEDESCO VILARDO - Julgamento: 26/08/2021)

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM DE ATLETA PROFISSIONAL. PRESENÇA DE OBRIGAÇÕES DE FAZER. CONFIGURAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 31 DO STF. RECURSO DESPROVIDO. (TJRJ, Apelação nº 0122993-03.2024.8.19.0001, Des(a). ISABELA PESSANHA CHAGAS - Julgamento: 11/11/2025)

Configurada a prestação de serviços, resta analisar seu enquadramento na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Conforme jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, consolidada no julgamento do RE 784.439/AL (Tema 296), a lista de serviços é taxativa quanto aos seus itens, mas admite

interpretação extensiva para abranger atividades que sejam congêneres às nela descritas. No caso, a atividade de promoção e marketing por meio da exploração da imagem e da participação ativa do atleta pode ser enquadrada, por interpretação extensiva, no item 3.02 ("Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda"), pois a imagem do atleta é utilizada como um poderoso sinal de propaganda para o clube. Adicionalmente, como bem apontado pelo Município Apelante, o próprio objeto social da empresa Apelada (fls. 28) prevê "Agenciamento de Profissionais para Atividades Esportivas, Culturais e Artísticas" e "Atividades de Intermediação e Agenciamento de Serviços e Negócios em Geral", atividades que se amoldam ao item 10.03 da lista ("Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária").

Ademais, o próprio contrato social da empresa informa, como objeto social, a exploração do agenciamento de profissionais para atividades esportivas, culturais e artísticas:

CLÁUSULA SEGUNDA - Do Objeto

O objeto social da Sociedade compreende:

7319-0/03 – Marketing Direto

7490-1/05 – Agenciamento de Profissionais para Atividades Esportivas, Culturais e Artísticas

7490-1/04 – Atividades de Intermediação e Agenciamento de Serviços e Negócios em Geral, Exceto Imobiliários

9319-1/99 – Outras Atividades Esportivas não Especificadas Anteriormente

9319-1/01 – Produção e Promoção de Eventos Esportivos

8599-6/04 – Treinamento em Desenvolvimento Profissional e Gerencial

Sendo assim, não há dúvidas quanto à natureza de prestação de serviço, sendo certo que as atividades descritas no contrato entabulado se encontram devidamente enquadradas na lista de serviços anexa à LC 116/03 para fins de incidência do ISSQN.

Conforme decidido pelo C. STF no Tema 296, a lista de serviços acima mencionada é taxativa quanto aos seus itens, **mas admite interpretação extensiva para abranger atividades que sejam congêneres às nela descritas**. Confira-se, *in verbis*, a tese firmada:



“É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.”

No caso sob análise, a atividade de promoção e marketing por meio da exploração da imagem e da participação ativa do atleta pode ser enquadrada, por interpretação extensiva, no item 3.02, pois a imagem do atleta é utilizada como um poderoso sinal de propaganda para o clube.

Adicionalmente, conforme acima apontado, o próprio objeto social da empresa Apelada prevê “Agenciamento de Profissionais para Atividades Esportivas, Culturais e Artísticas” e “Atividades de Intermediação e Agenciamento de Serviços e Negócios em Geral”, atividades que se amoldam ao item 10.03. Confira-se, por oportuno, os referidos itens:

*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.***

(...)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

(...)

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

Portanto, a sentença recorrida, ao ignorar a realidade material do contrato, as cláusulas expressas de obrigação de fazer e a jurisprudência consolidada deste Tribunal, não adotou solução adequada quanto ao mérito da lide, merecendo integral reforma.



Ante o exposto, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso de Apelação para REFORMAR INTEGRALMENTE a sentença, a fim de JULGAR IMPROCEDENTES os pedidos formulados na petição inicial.

Em consequência, REVOGO a tutela antecipada anteriormente deferida, e, sem prejuízo, CONDENO a parte Autora/Apelada ao pagamento das custas processuais e dos honorários advocatícios, que fixo em 10% sobre o valor atualizado da causa.

Rio de Janeiro, na data da assinatura digital.

MARIA PAULA GOUVÊA GALHARDO
DESEMBARGADORA RELATORA