



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**THAIS ROSSI TEIXEIRA**

**IMPOSTO DE RENDA DOS ATLETAS:  
ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS  
PROVENIENTES DA EXPLORAÇÃO DA SUA IMAGEM ATRAVÉS DE PESSOA  
JURÍDICA CONSTITUÍDA PARA ESTE FIM**

Salvador  
2018

**THAIS ROSSI TEIXEIRA**

**IMPOSTO DE RENDA DOS ATLETAS:  
ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS  
PROVENIENTES DA EXPLORAÇÃO DA SUA IMAGEM ATRAVÉS DE PESSOA  
JURÍDICA CONSTITUÍDA PARA ESTE FIM**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. João Glicério de Oliveira Filho  
Coorientador: Prof. Ms. Leonardo Nuñez Campos

Salvador  
2018

**THAIS ROSSI TEIXEIRA**

**IMPOSTO DE RENDA DOS ATLETAS: ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE  
TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PROVENIENTES DA EXPLORAÇÃO DA SUA  
IMAGEM ATRAVÉS DE PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA PARA ESTE FIM**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2018.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador: **Prof. João Glicério de Oliveira Filho**  
Professor da Universidade Federal da Bahia  
Doutorado em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia

---

Examinador: **Prof. Helcônio de Souza Almeida**  
Professor da Universidade Federal da Bahia  
Especialização em Administração Tributária pela Universidade Católica do Salvador

---

Examinadora: **Profª. Daniela Lima de Andrade Borges**  
Professora da Universidade Federal da Bahia  
Mestrado em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais

À minha irmã Roberta, que, há 19 anos,  
ilumina meus dias.

## AGRADECIMENTOS

Finalizar um curso de graduação é algo bastante complicado, não só pela quantidade de coisas a resolver, mas também pela carga emocional que envolve a despedida de uma “fase da vida”. Descobri nesse último semestre do curso de direito que o que temos de mais precioso é o nosso tempo e que a importância das coisas se mede pelo tempo que dedicamos a elas. Por isso, hoje gostaria de agradecer àqueles que dedicaram a mim o seu tempo para que este trabalho fosse uma realidade.

Aos meus pais, por terem dedicado toda sua vida adulta para me fazer realizar esse sonho.

À minha irmã, por ter dedicado o seu tempo para me incentivar incansavelmente.

Ao Marcelo, pelas longas horas que passou ao meu lado, só me ouvindo digitar, sem nunca me deixar desistir.

Ao meu orientador, professor João Glicério, pelo tempo que dedica aos seus alunos, pela disponibilidade em atender, ajudar e aconselhar.

Ao meu coorientador, professor Leonardo Campos, por dedicar o seu tempo a ler essas linhas escritas por alguém tão inexperiente e compartilhar o seu conhecimento para fazer desse trabalho o melhor possível.

À Marcela Varjão, por ter dedicado o seu tempo nesse último semestre, tão corrido, para me ajudar.

Aos meus amigos, por entenderem as minhas ausências e a minha falta de tempo para eles.

Enfim, a todos aqueles que “perderam o seu tempo” para se preocupar comigo, o meu mais sincero obrigado.

TEIXEIRA, Thais Rossi. **Imposto de renda dos atletas: análise da possibilidade de tributação dos rendimentos provenientes da exploração da sua imagem através de pessoa jurídica constituída para este fim.** 2018. 87 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

## RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo analisar a possibilidade de tributação dos rendimentos auferidos pelos atletas de primeira linha, pela exploração do seu direito de imagem, através de pessoa jurídica constituída pra este fim. Para tanto, fez-se fundamental a análise preliminar de quatro pontos. O primeiro, o exame geral do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, destrinchando sua hipótese de incidência, principalmente os aspectos material e pessoal, a fim de definir o que é renda para fins de tributação e quem são os sujeitos passivos desta obrigação tributária. O segundo, o estudo das diferenças existentes entre a tributação da renda das pessoas jurídicas quando comparada com a das pessoas físicas. O intuito desta análise comparativa foi de demonstrar a vantagem do recolhimento pela pessoa jurídica, com base no lucro presumido, do imposto de renda incidente sobre os valores auferidos pela atividade decorrente da exploração patrimonial do direito de imagem do atleta. O terceiro, a investigação acerca do planejamento tributário no Brasil, a fim de definir os limites para que os atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, que resultem em economia fiscal, sejam oponíveis perante o Fisco. O quarto, análise de casos concretos do planejamento tributário realizado pelos atletas na cessão à pessoa jurídica do direito de exploração da sua imagem, à luz da jurisprudência administrativa e judicial. Após o estudo desses quatro pontos foi possível proceder a uma análise responsável acerca da possibilidade de tributação dos rendimentos auferidos pelos atletas, pela exploração do seu direito de imagem, através de pessoa jurídica constituída para este fim. Procedeu-se ao exame pormenorizado das questões que envolviam a prática deste específico ato de gestão fiscal, para demonstrar a sua legitimidade. Passou-se pela verificação da possibilidade de exploração patrimonial do direito de imagem, da prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica e da natureza dos rendimentos auferidos pela exploração do direito de imagem do atleta, para afastar a hipótese de natureza salarial. Encerra-se o estudo com a demonstração da existência de propósito negocial na cessão do direito de exploração da imagem dos atletas à pessoa jurídica que não a exclusiva vantagem fiscal.

**Palavras-chave:** Imposto de Renda; Planejamento Tributário; Propósito Negocial; Exploração do Direito de Imagem; Pessoa Jurídica; Possibilidade.

TEIXEIRA, Thais Rossi. **Athletes' income tax**: the analysis of the income taxation on payments for use of image rights. 2018. 87 f. Monograph (Law Major) – Law School, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018

## **ABSTRACT**

This term paper has the intention to investigate the taxation of the profits earned by the athletes when exploring their image, through companies created by them with this purpose. To achieve this goal, four prior questions had to be analyzed. First, a general study of the income tax, specially the definition of what is the taxable income and who has to pay it. Second, the differences between the taxation of people when compared to companies. The main goal of this comparative analyzes was to demonstrate the advantages of the company's taxation. Third, the investigation of tax planning in Brazil, in order to determine the limits of this tax management technic. Fourth, the case analysis of this specific tax planning that the athletes do when starting a company in order to explore the use of their image rights, by studying administrative and judicial jurisprudence. Only after the exam of these four points it was possible to analyze the possibility of taxation of the income earned by the athletes when exploring their image, through companies created by them with this purpose. It was made a detailed exam of all the questions that involved this specific financial tax planning in order to allege the possibility of taxation, through a company, of the image right's earnings. It was verified the possibility of the exploration of the image rights, the permissiveness of image right companies and the legal nature of this earnings. Finally, it is demonstrated the existence of a business purpose in this transaction apart from any associated tax advantages.

**Keywords:** Income tax; Tax-planning; Business Purpose Test; Use of Image Rights; Companies; Possibility.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta da atividade.....	28
Tabela 2	Vantagem do recolhimento pela pessoa jurídica.....	33



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA: ANÁLISE GERAL.....</b>	<b>11</b>
2.1	BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL.....	12
2.2	HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.....	14
<b>2.2.1</b>	<b>Aspecto material do imposto de renda.....</b>	<b>15</b>
2.2.1.1	<i>Conceito de renda.....</i>	15
2.2.1.1.1	<u>Renda no sentido legalista.....</u>	16
2.2.1.1.2	<u>Renda-produto.....</u>	17
2.2.1.1.3	<u>Renda-acrécimo.....</u>	18
2.2.1.1.4	<u>Teoria eleita pelo ordenamento jurídico brasileiro.....</u>	18
<b>2.2.2</b>	<b>Aspecto temporal do imposto de renda.....</b>	<b>20</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Aspecto espacial do imposto de renda.....</b>	<b>20</b>
<b>2.2.4</b>	<b>Aspecto pessoal do imposto de renda.....</b>	<b>21</b>
<b>3</b>	<b>IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA X PESSOA JURÍDICA: UMA ANÁLISE DA COMPOSIÇÃO DA RENDA DOS ATLETAS.....</b>	<b>22</b>
3.1	ESPECIFICIDADES DO IRPF – IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.....	23
3.2	ESPECIFICIDADES DO IRPJ – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.....	25
<b>3.2.1</b>	<b>Apuração pelo lucro real.....</b>	<b>26</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Apuração pelo lucro presumido.....</b>	<b>27</b>
<b>3.2.3</b>	<b>Apuração pelo lucro arbitrado.....</b>	<b>28</b>
3.3	BREVE CONCLUSÃO ACERCA DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E FORMA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA.....	29
3.4	DA COMPOSIÇÃO DA RENDA DOS ATLETAS EM GERAL.....	30
3.5	VANTAGEM NO RECOLHIMENTO ATRAVÉS D PESSOA JURÍDICA AO INVÉS DA PESSOA FÍSICA.....	32
<b>4</b>	<b>LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....</b>	<b>34</b>
4.1	DA NECESSÁRIA DEFINIÇÃO DE CONCEITOS.....	35
<b>4.1.1</b>	<b>Planejamento tributário x Elisão fiscal.....</b>	<b>35</b>
<b>4.1.2</b>	<b>Elisão fiscal x Evasão fiscal.....</b>	<b>36</b>
<b>4.1.3</b>	<b>Elusão fiscal x Elisão fiscal abusiva.....</b>	<b>38</b>
4.2	COMBATE À ELUSÃO FISCAL.....	40
<b>4.2.1</b>	<b>Mudança de paradigma do planejamento tributário no Brasil.....</b>	<b>40</b>
<b>4.2.2</b>	<b>Norma geral antielusiva.....</b>	<b>42</b>
4.2.2.1	<i>Breve histórico.....</i>	42
4.2.2.2	<i>Críticas ao parágrafo único do art. 116 do CTN.....</i>	44
4.2.2.3	<i>Papel preponderante da LC 104/2001 no combate à elusão fiscal.....</i>	45
<b>4.2.3</b>	<b>Inoponibilidade ao fisco de atos ou negócios jurídicos defeituosos.....</b>	<b>46</b>
4.2.3.1	<i>Análise da existência de propósito negocial (“business purpose”).....</i>	48

4.2.3.2	<i>Análise da prevalência da substância sobre a forma (“substance over form”)</i> .....	49
4.2.3.3	<i>Princípio da capacidade contributiva</i> .....	50
4.3	<b>CONCLUSÃO DO CAPÍTULO: LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO</b> .....	51
<b>5</b>	<b>BREVE ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS</b> .....	52
5.1	<b>ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA</b> .....	53
<b>5.1.1</b>	<b>Caso Gustavo Kuerten</b> .....	54
5.1.1.1	<i>Breve resumo da controvérsia</i> .....	54
5.1.1.2	<i>Fundamentos da decisão final</i> .....	56
<b>5.1.2</b>	<b>Caso Alexandre (Pato) Rodrigues da Silva</b> .....	57
5.1.2.1	<i>Breve resumo da controvérsia</i> .....	57
5.1.2.2	<i>Fundamentos da decisão final</i> .....	59
<b>5.1.3</b>	<b>Caso Dario Conca</b> .....	60
5.1.3.1	<i>Breve resumo da controvérsia</i> .....	60
5.1.3.2	<i>Fundamentos da decisão final</i> .....	61
<b>5.1.4</b>	<b>Caso Neymar (da Silva Santos) Jr.</b> .....	62
5.1.4.1	<i>Breve síntese da controvérsia</i> .....	62
5.1.4.2	<i>Fundamentos da decisão final</i> .....	64
<b>5.1.5</b>	<b>Conclusão</b> .....	65
5.2	<b>ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL</b> .....	66
<b>6</b>	<b>POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PROVENIENTES DA EXPLORAÇÃO DA IMAGEM DOS ATLETAS ATRAVÉS DE PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA PARA ESTE FIM</b> .....	67
6.1	<b>ASPECTO DISPONÍVEL DO DIREITO DE IMAGEM</b> .....	68
6.2	<b>NATUREZA DA REMUNERAÇÃO DECORRENTE DO CONTRATO DE LICENÇA DE USO DE IMAGEM</b> .....	70
6.3	<b>PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA</b> .....	72
6.4	<b>EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL E SUBSTÂNCIA DA PESSOA JURÍDICA</b> .....	77
6.5	<b>CONCLUSÃO DO CAPÍTULO</b> .....	79
<b>7</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	79
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	81

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe-se a demonstrar a possibilidade de tributação da renda auferida pelos atletas de primeira linha, pela exploração patrimonial do seu direito de imagem, através de pessoa jurídica constituída para este fim.

Assim, o objetivo foi estudar a sistemática da tributação incidente sobre a renda no Brasil, bem como o atual cenário do planejamento tributário no ordenamento jurídico pátrio para, só então, apurar a viabilidade da realização deste ato de gestão fiscal pelos atletas, consistente na cessão da exploração do seu direito de imagem à pessoa jurídica.

O interesse no tema adveio da existência de recentes julgados do CARF de casos que chamaram a atenção por envolverem cobranças milionárias, por parte da Receita Federal do Brasil, dirigidas a atletas de primeira linha. As autuações se baseiam no entendimento de que há realização de planejamento tributário abusivo pelos atletas, ao cederem o direito de exploração da sua imagem a pessoas jurídicas constituídas para este fim, por haver intuito único de obter vantagem fiscal.

Por conta disso, através de uma pesquisa de cunho dogmático-jurídico, buscou-se fornecer parâmetros para realização deste negócio jurídico pelos atletas - cessão da exploração do direito de imagem a pessoa jurídica - de maneira a torna-lo oponível perante a administração tributária, respeitando, para tanto, os limites do planejamento tributário no Brasil.

A monografia se decompõe em cinco partes. No primeiro capítulo, estuda-se de maneira geral o imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, analisando todos os aspectos da hipótese de incidência deste tributo, para possibilitar a compreensão da sistemática de tributação da renda no Brasil, indispensável ao aprofundamento da problemática central do presente trabalho.

Isso porque se verifica que, apesar de o imposto incidente sobre a renda ser único, existem diferenças substanciais na sua forma de apuração para pessoas jurídicas quando comparadas com a das pessoas físicas. É o que se analisa no segundo capítulo.

Neste segundo momento, procede-se a uma análise comparativa entre o imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas, através de um estudo técnico do aspecto quantitativo deste tributo, especificando as diferentes formas de apuração da base de cálculo e as correspondentes alíquotas incidentes. Ainda neste capítulo, examina-se a composição da renda de um atleta de alto nível, demonstrando a existência de parcelas de

natureza salarial e civil, estas últimas referentes à exploração do seu direito de imagem. Por fim, evidencia-se matematicamente a vantagem pela tributação dos rendimentos auferidos pela prestação de serviço, consistente na exploração da imagem dos atletas, através da pessoa jurídica, com base no lucro presumido, quando comparada com aquela incidente sobre a pessoa física.

Já no terceiro capítulo, adentra-se no estudo do tema do planejamento tributário no Brasil, com intuito de definir os limites para tornar oponíveis, perante o Fisco, os atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes que resultem em economia fiscal.

No quarto capítulo, examina-se o comportamento da jurisprudência administrativa e judicial no tocante ao específico caso estudado: tributação através de pessoa jurídica dos rendimentos auferidos pelos atletas pela exploração dos seus direitos de imagem. Para tanto, são tecidos comentários acerca dos fundamentos das decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, administrativo e judicial, nesse sentido, sem que haja análise valorativa dos seus argumentos.

A análise dos casos concretos, quando cotejada com o estudo desenvolvido nos capítulos anteriores permite a delimitação dos argumentos utilizados pelo Fisco para desconsiderar os negócios jurídicos realizados pelos atletas, cuja análise é objeto do último capítulo.

Nesse sentido, são examinados, por último, todos os aspectos que envolvem a cessão da exploração do direito de imagem dos atletas a pessoa jurídica constituída para este fim, na tentativa de responder à hipótese levantada, demonstrando como deve ser realizado esse negócio jurídico para que tenha sua oponibilidade perante o Fisco garantida, à luz dos limites impostos pelo ordenamento jurídico brasileiro ao planejamento tributário, definidos no terceiro capítulo.

## **2 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA: ANÁLISE GERAL**

Um estudo responsável acerca do imposto incidente sobre a renda dos atletas, oriundo da remuneração percebida pela cessão dos seus direitos de imagem, requer, antes de tudo, a definição de algumas premissas teóricas. Isso porque esse imposto tem sido protagonista de inúmeras discussões, principalmente no que diz respeito à definição do conceito de renda para

fins de tributação.

No intuito de aprofundar a investigação acerca desta controvérsia, bem como, definir o posicionamento que será adotado no presente trabalho monográfico, passemos a análise geral do imposto objeto da pesquisa.

## 2.1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL

Estudar a história legislativa do imposto de renda no Brasil não é o objetivo deste trabalho, entretanto, alguns pontos da trajetória de sua criação merecem destaque, pois permitirão conhecer melhor a razão de ser de sua instituição, sua hipótese de incidência, bem como sua influência na receita da administração, bases importantes para o desenvolvimento do problema objeto desta pesquisa.

Há um dissenso doutrinário acerca do marco inicial da instituição do imposto de renda no Brasil que advém, exatamente, das divergências existentes na definição do conceito renda para efeitos tributários.

A primeira corrente, minoritária, sugere que este imposto surgiu ainda no Brasil imperial, com a edição da Lei 317 de 21 de outubro de 1843, que instituiu, pela primeira vez, um imposto, progressivo, incidente sobre os vencimentos percebidos pelos funcionários públicos<sup>1</sup>. Era, em verdade, o surgimento da tributação incidente sobre um dos elementos da renda.

Já a corrente tradicional, cujo entendimento é inclusive o encampado pela Receita Federal do Brasil, indica o ano de 1922 como o marco inicial da instituição desse imposto. O art. 31<sup>2</sup> da Lei 4.625 de 31 de dezembro de 1922 instituiu o “imposto geral sobre a renda”, devido anualmente, incidente sobre o conjunto líquido dos rendimentos de toda pessoa física ou jurídica, independente de sua origem.

A predominância da segunda corrente se explica justamente pelo caráter geral da sua hipótese de incidência, característico do atual imposto de renda. O artigo 31<sup>3</sup> da Lei 4.625 de

---

<sup>1</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. **História do imposto de renda no Brasil**: um enfoque da pessoa física (1922-2013). Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014, p. 24.

<sup>2</sup> Ibidem, p. 31.

<sup>3</sup> Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

1922 introduziu um imposto regido pelos critérios, até hoje vigentes, da universalidade<sup>4</sup>, ao prever que o imposto incidiria sobre os rendimentos de qualquer origem e da generalidade<sup>5</sup>, pois devido por toda pessoa, física ou jurídica.

Barbosa Correa bem sintetiza a contrariedade dos posicionamentos:

Essas duas correntes contrapõem-se, sob os fundamentos de que a primeira aceita serem considerados como impostos de renda os impostos incidentes apenas sobre uma única espécie de rendimento, o rendimento de Ilícito ou o vencimento percebido de cofres públicos como remuneração por serviços, ou, ainda, os dividendos distribuídos; enquanto a segunda só admite a presença do imposto de renda no tributo que alcança os rendimentos globais, ferindo os vários acréscimos do patrimônio do indivíduo ou das sociedades, em todas as suas manifestações.<sup>6</sup>

Desde a sua criação, a legislação do imposto de renda sofreu inúmeras alterações, visando, principalmente, o aprimoramento do sistema de arrecadação. Em 1934, o imposto de renda foi introduzido na Constituição, na sessão de impostos de competência da União, que previa na alínea “c” do art. 6º aquele incidente sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”, mesma redação do art. 153, III da Constituição Federal de 1988, vigente na atualidade<sup>7</sup>.

Em 1943, o imposto de renda alcançou o primeiro lugar em arrecadação, dividindo, até 1978, a liderança com o antigo imposto de consumo, não mais existente dessa maneira, e depois com o IPI (imposto sobre produtos industrializados), tendo se tornado, desde 1979, o imposto de maior arrecadação da União<sup>8</sup>.

<sup>4</sup> Segundo lição de Leandro Paulsen, “A universalidade é critério que diz respeito à extensão da base de cálculo, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte”. (PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 71).

<sup>5</sup> Acerca do critério da generalidade: “A Generalidade é critério que diz respeito ao campo subjetivo, mais especificamente à sujeição passiva ao tributo, conforme observações de DIFINI e RENCK: “Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência”.” (PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 70).

<sup>6</sup> CORREA, Walter Barbosa. **Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Estudos do imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1994, p. 250.

<sup>7</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. **História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014, p. 51.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 61.

Atualmente, como já mencionado acima, compete à União instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nos termos do art. 153, III da Constituição Federal de 1988, cuja análise pormenorizada da hipótese de incidência tributária será feita a seguir.

## 2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

A denominação da norma que contém a descrição abstrata do fato que, ocorrido no mundo concreto, gera a obrigação tributária consistente em dar dinheiro ao estado, comporta polêmica doutrinária. A expressão “fato gerador”, embora altamente difundida, é cientificamente questionável, pois atribui mesmo nome a duas realidades distintas.

A crítica a essa confusão terminológica é desenvolvida por Geraldo Ataliba (cujo entendimento é o adotado por este trabalho) que pontua a necessidade de distinção entre a criação legal, hipotética, de um fato, ao fato efetivamente ocorrido em determinado tempo e lugar. Ao primeiro caso, dá-se o nome de “hipótese de incidência tributária”, o segundo, Ataliba prefere chamar de “fato imponible”<sup>9</sup>.

Portanto, tem-se por hipótese de incidência “a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”<sup>10</sup>.

Segundo Paulo Barros de Carvalho, a hipótese de incidência conceitua o fato que culminará com o nascimento da relação jurídica do tributo, selecionando as propriedades para caracterizá-lo. Desse conceito é que se extraem os critérios de identificação do tributo. Logo, a regra-matriz de incidência tributária é uma regra de comportamento, que se propõe a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito<sup>11</sup>.

Definida esta premissa conceitual, passa-se ao estudo dos aspectos essenciais<sup>12</sup> da hipótese de incidência do imposto de renda, assim entendidos como, (i) o conteúdo substancial da obrigação tributária; (ii) o momento da sua ocorrência; (iii) o local do seu nascimento e (iv) os sujeitos nela envolvidos.

---

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 54.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 76.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 276.

<sup>12</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 78.

### 2.2.1. Aspecto material do imposto de renda

O aspecto material é também chamado de núcleo da hipótese de incidência, por sua destacada importância. Esse núcleo é sempre formado por um verbo seguido do seu complemento, pois, conforme lição de Paulo de Barros<sup>13</sup> há no aspecto material a referência a um comportamento de pessoas, que delimitado por aspectos temporais e espaciais e ocorrido no mundo concreto desencadeará a incidência da norma impositiva.

No caso do imposto de renda, o art. 43 do Código Tributário Nacional dispõe que o fato gerador (termos da lei) deste imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, assim entendidas, respectivamente, como a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis e sua efetiva incorporação ao patrimônio ou o direito adquirido à renda<sup>14</sup>.

Para melhor entendimento, faz-se necessário delimitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, renda em sentido lato, diante da relevância desta definição para compreensão do seu aspecto material.

#### 2.2.1.1 Conceito de renda

O conceito de renda deriva diretamente das ciências econômicas, merecendo destaque as duas principais correntes que geram divisão de entendimentos na doutrina jurídica tributária mundial: renda-produto (Strutz, Fuisting, Cohn) e renda-acrécimo (Schanz, Haig, Fisher)<sup>15</sup>.

A adoção de uma ou de outra, à luz dos limites constitucionalmente impostos, delimita o alcance do imposto ora estudado e será essencial para compreensão da natureza dos rendimentos decorrentes da exploração da imagem pelos atletas, objeto principal do presente estudo, e a incidência do imposto de renda pessoa física ou jurídica.

---

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 276.

<sup>14</sup> PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 74.

<sup>15</sup> *Ibidem*.



Será analisada ainda a corrente legalista, por encontrar guarida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>16</sup>.

#### 2.2.1.1.1 Renda no sentido legalista

Para esta corrente, proveniente exclusivamente das ciências jurídicas, renda é aquilo que a lei assim definir. Ou seja, não interessa qualquer definição dada pela ciência econômica, especializada, acerca do que se entende por renda, cabendo sim ao legislador defini-la. Não haveria, portanto, limitação teórica ao legislador que poderia definir como renda o que bem entendesse.

Para Ricardo Mariz, essa corrente só poderia ser aceita no plano de definição constitucional, pelo amplo poder concedido ao constituinte originário, pois, uma vez “definida a competência constitucional, as leis tributárias inferiores não têm qualquer liberdade para se afastar dela”<sup>17</sup>.

Semelhante crítica é tecida por Hugo de Brito Machado, para quem o poder de tributar é limitado pela norma atributiva da competência tributária, em razão, principalmente da superioridade hierárquica desta.<sup>18</sup>

Portanto, diante da rígida distribuição constitucional da competência tributária, não pode a lei exceder seus limites, pretendendo tributar aquilo que não revele a existência de renda. Pensar o contrário seria esvaziar por completo força normativa da constituição no ordenamento jurídico brasileiro.

A isso se soma que o próprio Código Tributário Nacional dispõe, no art. 110, que não pode a lei tributária pretender alterar o conteúdo e alcance de conceitos e formas de direito privado utilizados explícita ou implicitamente pela Constituição Federal.

---

<sup>16</sup> Luís Eduardo Schoueri evidencia a tendência da Corte Suprema: “Não obstante, o fato é que o próprio Supremo Tribunal Federal foi influenciado pelas teorias legalistas, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 201.456-6/MG, acerca do art. 3º da Lei nº 8.200/91, que tratava da correção monetária das demonstrações financeiras. Em seu voto, o Ministro Nelson Jobim declarou que “o conceito de renda, para efeitos tributários, é o legal” e que “não há que se falar em um lucro real que não seja o decorrente da definição legal”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica**. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Revista Dialética, 2010, p. 244-245).

<sup>17</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 10. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 82.

<sup>18</sup> MACHADO, Hudo de Brito. O conceito legalista de renda. Brasília: **Revista CEJ**, ANO XIII, n. 47, p. 5-9, out/dez. 2009.

Dessa forma, resta inquestionável a impossibilidade de a legislação infraconstitucional subverter ou exceder os limites constitucionalmente impostos para definir o conceito de renda para fins de tributação, pelo que não se pode admitir a adoção desta teoria.

#### 2.2.1.1.2 Renda-produto

Para essa corrente, renda é aquilo que a exploração do patrimônio ou que a atividade laboral do contribuinte pode produzir<sup>19</sup>. Ou seja, a renda é um produto ou resultado proveniente de uma determinada fonte e só passa a existir quando desta se destaca. Inclusive, por conta disso, essa teoria é também conhecida por teoria da fonte.

Portanto, para essa doutrina, comprar um apartamento não atrai a incidência do imposto de renda, pois houve mera transferência patrimonial, mera troca. No entanto, o valor percebido pelo aluguel deste apartamento é considerado renda para fins de tributação, pois produto da exploração deste bem.

Nesse mesmo sentido, para Misabel Derzi<sup>20</sup>, sendo a renda produto-fluxo riqueza nova proveniente do patrimônio ou do capital, melhor se adequa à tributação das pessoas físicas, pois esse “fluxo” engloba as entradas e saídas em um período determinado de tempo.

#### 2.2.1.1.3 Renda-acrécimo

Para os defensores desta corrente, renda é todo acréscimo patrimonial, proveniente de qualquer fonte, podendo ou não ser originária do patrimônio ao qual passará a se incorporar, verificado quando comparada a uma situação anterior. Assim, deduz-se a existência ou não de renda a partir da comparação de dada situação patrimonial em um lapso temporal<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 10. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 183.

<sup>20</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 396.

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica**. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Revista Dialética, 2010, p. 243.

Por ser acréscimo de valor ao patrimônio, apurada pela comparação de duas situações em determinado período, Derzi<sup>22</sup> indica que este conceito é melhor utilizado na apuração da renda das pessoas jurídicas.

#### 2.2.1.1.4 Teoria eleita pelo ordenamento jurídico brasileiro

Desenhada a controvérsia existente, cabe agora firmar o posicionamento adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Como já dito acima, não se cogita a adoção da corrente legalista, pois que seria facultar ao legislador a possibilidade de definir como renda o que bem entendesse, sem qualquer compromisso com as determinações existentes na teoria econômica, bem como de extrapolar os limites constitucionalmente impostos.

Analisando as especificidades de cada uma das duas principais teorias sobre o que se define por renda para efeitos de tributação: renda-produto e renda-acréscimo, denota-se que a diferença está essencialmente na fonte produtora da renda, pois para ambas, renda está ligada à ideia de acréscimo.

Enquanto para a primeira, renda é o resultado positivo da exploração de patrimônio já existente ou fruto do trabalho do seu detentor, para a segunda, renda é tudo aquilo que acresça o patrimônio independente de sua origem<sup>23</sup>.

Da leitura do art. 153, III da Constituição Federal não é possível concluir pela adoção de uma ou outra teoria, por não ter feito o legislador constituinte menção expressa a nenhum das duas definições por elas trazidas. Some-se a isso que, segundo pesquisa de Ricardo Mariz, os anais da constituinte sequer demonstram a existência de discussão nesse sentido<sup>24</sup>.

Ademais, conforme se depreende do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, cabe à lei complementar a definição do fato gerador dos impostos constitucionalmente previstos. Portanto, deve-se buscar identificar qual foi o conceito adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro investigando a legislação infraconstitucional.

---

<sup>22</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 396.

<sup>23</sup> TORTATO, Carlos Alexandre. **A cláusula de não concorrência (non-competé clause) e o imposto de renda sobre a pessoa física**: crítica à jurisprudência do STJ. São Paulo: Revista Dialética, 2015, p. 41.

<sup>24</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 10. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 82.

Pontue-se, a análise da legislação infraconstitucional se presta apenas a identificar qual a teoria adotada para definição de renda tributável. De maneira alguma se admite com isso a adoção da teoria legalista, pois que já afastada essa possibilidade, diante da rígida distribuição constitucional da competência tributária existente no ordenamento jurídico brasileiro.

Pois bem. Analisando o art. 43 do Código Tributário Nacional<sup>25</sup> – recepcionado com status de lei complementar pela Constituição Federal – infere-se que, de igual maneira, não houve a adoção de apenas uma das teorias, pois que isoladas não seriam suficientes para abarcar todas as situações trazidas pelo texto legal.

Em verdade, as duas teorias foram adotadas, sendo o inciso I do mencionado artigo o exato reflexo da teoria da renda-produto. Quanto ao inciso II, maiores considerações são necessárias, pois, embora haja vestígios da teoria da renda-acrécimo, não se vislumbra sua adoção de maneira ilimitada.

Para essa corrente, renda é todo acréscimo patrimonial, independente de sua fonte, vislumbrado quando comparada dada situação patrimonial em um lapso de tempo. Porém, como bem pontua Mariz, não se cogita a tributação, pelo imposto de renda, de acréscimos patrimoniais gratuitos, sem natureza contraprestacional, como, por exemplo, a doação<sup>26</sup>. Portanto, o inciso II abarca todos os acréscimos patrimoniais não provenientes do capital ou do trabalho do seu detentor como, por exemplo, os chamados ganhos de capital<sup>27</sup>.

Assim, conclui-se que o art. 43 do Código Tributário Nacional adotou de maneira ilimitada a teoria da renda-produto e com ressalva a teoria da renda-acrécimo, para excluir do conceito de renda meras transferências patrimoniais, de natureza gratuita e voluntária.

Em suma, o elemento essencial do núcleo da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a renda em sentido lato, será sempre um acréscimo patrimonial, com as ressalvas acima expostas.

---

<sup>25</sup> **Art. 43.** O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

<sup>26</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 10. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 200.

<sup>27</sup> Ricardo Mariz define ganhos de capital como “os produzidos na alienação de bens do ativo permanente das pessoas jurídicas, e de bens patrimoniais não empregados na exploração econômica pelas pessoas naturais, normalmente são enquadrados pela doutrina como um tipo de provento, e não como renda, por não serem produtos do capital, no sentido de serem ganhos adquiridos não com a sua exploração, mas, sim, ganhos advindos da alienação do próprio capital. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 10. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 198).

### 2.2.2 Aspecto temporal do imposto de renda

O aspecto temporal nada mais é do que o momento, eleito pelo legislador, para que se considere ocorrido o fato que dará origem à obrigação tributária.

No caso do imposto de renda, o regime de declaração é complexo, isto é, “o processo de formação se aperfeiçoa após o transcurso de unidades sucessivas de tempo, resultando de um conjunto de fatos, atos ou negócios renovados durante o ano civil imediatamente anterior àquele em que o imposto é devido”<sup>28</sup>. Entretanto, o fato imponível considera-se ocorrido, como leciona, Paulo Barros de Carvalho<sup>29</sup>, citando Fábio Fanuchi, “no momento em que se verifique o termo final do período de tempo, marcado pela legislação como base para avaliar-se a renda e os proventos tributáveis”.

Sendo assim, conforme lição de Antônio Roberto Sampaio Dórea, citado por Geraldo Ataliba, o imposto de renda se torna devido em dado exercício financeiro sobre a renda líquida percebida no ano civil imediatamente anterior. Logo, o fato gerador do imposto ocorre na data inaugural do exercício financeiro de cada ano, sendo sua base de cálculo a renda líquida auferida entre 1º de janeiro a 31 de dezembro do exercício financeiro anterior<sup>30</sup>, para as pessoas físicas.

No caso das pessoas jurídicas, em regra, o período de apuração é trimestral, havendo a opção pela apuração anual, com antecipações mensais, para aquelas que optarem pelo recolhimento com base no lucro real. Logo, na apuração trimestral, considera-se ocorrido o fato gerador ao final de cada trimestre, na anual, na data inaugural do exercício financeiro posterior à apuração.

Maiores detalhamentos sobre as diferenças existentes entre o imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas serão feitos no próximo capítulo.

### 2.2.3 Aspecto espacial do imposto de renda

---

<sup>28</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 98.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 289.

<sup>30</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 98.

Por aspecto espacial se tem o alcance territorial da lei, ou seja, o âmbito territorial de validade da lei<sup>31</sup>.

O imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem por característica a extraterritorialidade, pois alcança fatos geradores ocorridos tanto dentro, como fora do território nacional, para alcançar a renda auferida por aqueles que possuem o Brasil como domicílio tributário<sup>32</sup>. É a chamada tributação universal da renda.

Apesar de comportar grandes controvérsias, o aspecto espacial do imposto de renda não é matéria de estudo deste trabalho, bastando para a presente pesquisa a noção geral de que este imposto tem natureza extraterritorial, alcançando a renda, lato sensu, auferida pelos residentes no Brasil, mesmo que fora do seu território.

#### 2.2.4 Aspecto pessoal do imposto de renda

Por fim, o aspecto pessoal é aquele que determina os sujeitos da obrigação tributária, ligados entre si através do núcleo da hipótese de incidência.

A Constituição atribui aos entes federados a competência, indelegável, para instituição de determinado tributo. No Brasil, em regra, um tributo só pode ser instituído/majorado por meio de lei, em respeito ao princípio da legalidade, previsto no art. 150, I da Constituição Federal. A hipótese de incidência tributária está prevista em dispositivo legal e, como acima visto, determinará os sujeitos da obrigação tributária.

Não há, portanto, que se confundir competência tributária com a capacidade tributária ativa, sendo esta a aptidão de exigir o tributo legalmente instituído pelo ente competente. O sujeito ativo é aquele que tem o poder de exigir o cumprimento da obrigação tributária, é o credor da obrigação tributária.

Via de regra, o sujeito ativo se confunde com o titular da competência para instituição do tributo e, sendo assim, não há necessidade de a lei mencioná-lo expressamente, subentende-se<sup>33</sup>. É exatamente este o caso do imposto de renda. O sujeito ativo do imposto sobre a renda é a própria União, cabendo sua administração à Receita Federal do Brasil<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> Ibidem, p. 104.

<sup>32</sup> PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 80.

<sup>33</sup> Ibidem, p. 83.

<sup>34</sup> Ibidem, 82.

O sujeito passivo, por sua vez, é o devedor da obrigação tributária, também chamado de contribuinte ou responsável, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional. “É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”<sup>35</sup>.

Nos termos do artigo 45 do Código Tributário Nacional, o contribuinte do imposto de renda é “o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43”, salvo a hipótese de responsabilidade através de retenção e recolhimento cuja análise não é objeto desta pesquisa.

Ou seja, é todo aquele que é titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e/ou proventos de qualquer natureza, podendo ser pessoa física ou jurídica, cujas diferenças na arrecadação serão objeto de análise pormenorizada no próximo capítulo.

### **3 IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA X PESSOA JURÍDICA: UMA ANÁLISE DA COMPOSIÇÃO DA RENDA DOS ATLETAS**

Após análise dos aspectos mais gerais do imposto objeto da presente pesquisa, faz-se necessário iniciar o estudo da problemática principal aqui proposta. Como visto, os sujeitos passivos do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza são todas as pessoas, físicas e jurídicas que, residentes no Brasil, adquiriam a disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza.

No entanto, apesar de o imposto incidente sobre a renda ser único, existem diferenças substanciais na forma de apuração deste tributo para pessoas jurídicas quando comparadas com a feita pelas pessoas físicas. Essas diferenças, adiante examinadas, são um dos aspectos que motivam que os atletas de primeira linha, cuja renda auferida é bastante elevada, optem pela constituição de pessoas jurídicas para exploração do seu direito de imagem e, portanto, recebimento dos rendimentos auferidos em decorrência desta atividade. A possibilidade ou não desta constituição à luz do direito tributário é caminho para a resposta à pergunta central deste estudo e será abordada adiante.

Passa-se, nesse momento, à análise técnica das diferenças existente entre a apuração e cálculo do IRPJ e o IRPF, bem como, a composição dos rendimentos desses atletas, no intuito de esclarecer as vantagens e desvantagens do recolhimento do imposto por uma ou outra

---

<sup>35</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 86.

maneira.

### 3.1 ESPECIFICIDADES DO IRPF – IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

O legislador ordinário é quem fixa as regras para a apuração dos rendimentos tributáveis, tanto para as pessoas físicas, quanto para as jurídicas, claro, dentro dos limites impostos tanto pela Constituição, como pelo Código Tributário Nacional.

No caso das pessoas físicas, até 1988 a tributação era feita com base em tipos específicos de rendimentos, com possibilidade de deduções específicas para cada uma dessas faixas<sup>36</sup>.

Após o advento da lei 7.713/1988, em que pese ter havido a simplificação da tributação incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas, como bem observado por Misabel Derzi, passou-se a ter uma tributação mensal e incidente sobre os rendimentos brutos, à medida em que estes fossem percebidos<sup>37</sup>.

Explica-se.

Atualmente, duas são as principais formas de recolhimento do IRPF para os rendimentos oriundos da atividade laborativa do contribuinte: (i) através da retenção na fonte, quando os rendimentos são recebidos de pessoa jurídica; (ii) através do auto recolhimento, conhecido como “carnê-leão”, quando os rendimentos são recebidos de outra pessoa física. Ambos são apurados fazendo incidir as alíquotas progressivas de 7,5%; 15%; 22,5%; 27,5% sobre a base de cálculo enquadrada entre as respectivas faixas de valores, que são corrigidos anualmente<sup>38</sup>.

Além dessas duas maneiras, há que se destacar, ainda, a possibilidade de recolhimento deste imposto por meio de alíquotas progressivas, que variam de 15% a 22,5%, incidentes sobre os ganhos de capital<sup>39</sup>, bem como a existência de tributação exclusiva na fonte, para os

<sup>36</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 458/459.

<sup>37</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 460.

<sup>38</sup> Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2018.

<sup>39</sup> Nos termos do art. 21 da Lei 8.981/1995, alterado pelos artigos 1º e 2º da Lei 13.259/2016, *in verbis*: Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas: I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); II - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de



casos de prêmios de loteria e aplicações financeiras, por exemplo<sup>40</sup>.

Portanto, o que se conclui é que o IRPF, em verdade, não pode ser considerado como um imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas de maneira geral, mas sim, sobre diferentes rendimentos, pois, como visto, a base de cálculo não é única.

Importante destacar que, o recolhimento do IRPF é feito mediante incidência de um percentual fixo sobre uma determinada base de cálculo, em caráter de antecipação, a cada mês, por todos aqueles que figurarem acima do limite de isenção.

Eventuais deduções só podem ser feitas ao final do ano-calendário, através da declaração de ajuste anual e, mesmo assim, apenas para as hipóteses legalmente estabelecidas<sup>41</sup> e sobre determinados rendimentos.

Essa sistemática de recolhimento do imposto de renda pelas pessoas físicas é bastante criticada pela doutrina nacional, principalmente quando comparada com a prevista para as pessoas jurídicas, por não atender aos princípios constitucionais que norteiam esse imposto, como, por exemplo, o da capacidade contributiva.

Isso porque há limitação das deduções dos gastos realizados às hipóteses previstas em lei, enquanto que para as pessoas jurídicas, as despesas não dedutíveis são exceção.

Nesse sentido, cumpre trazer a reflexão de Fábio Augusto Junqueira de Carvalho e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel:

É de se salientar, *ab initio*, a primeira discrepância do legislador ordinário com relação à dedução destas despesas, ao se comparar a tributação da pessoa física com a da pessoa jurídica: a regra que norteia o estudo dos custos e despesas e os seus reflexos no lucro tributável da pessoa jurídica é que são, todos eles, valores dedutíveis para a apuração do imposto a pagar. Assim, para fins de apuração do lucro tributável da pessoa jurídica, o legislador optou por registrar apenas as exceções, ou seja, somente os casos em que, extraordinariamente, os custos ou despesas que atingiram a empresa em certo período não são dedutíveis do lucro líquido. O mesmo não ocorre com relação às despesas das pessoas físicas – qualquer

---

reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

<sup>40</sup> Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2018.

<sup>41</sup> “A base de cálculo do imposto devido é a diferença entre a soma dos rendimentos recebidos durante o ano-calendário (exceto os isentos, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva) e as deduções permitidas pela legislação”. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Imposto sobre a renda da pessoa física**: perguntas e respostas. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2018).

dedução só pode ser realizada caso haja previsão expressa na norma legal. O legislador, é de se concluir, parte do pressuposto de que nada é dedutível, exceto quando a lei previr o contrário<sup>42</sup>

Segundo entendimento de Sylvio César Afonso<sup>43</sup>, a vedação à dedução integral de certas despesas, como, por exemplo, com educação, ofende o princípio da capacidade contributiva, uma vez que as deduções são mecanismos de apuração da possibilidade econômica de cada contribuinte pagar o tributo.

Portanto, a discrepância existente quanto à possibilidade de dedução das despesas realizadas pelas pessoas físicas, quando comparadas à sistemática das pessoas jurídicas, já demonstra, *a priori*, uma vantagem no recolhimento do IRPJ quando comparado ao IRPF.

### 3.2 ESPECIFICIDADES DO IRPJ – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Enquanto a renda tributável das pessoas físicas é apurada pelo somatório dos rendimentos percebidos durante o ano, diminuído do total das despesas autorizadas legalmente, segundo Misabel Derzi<sup>44</sup>, a renda tributável das pessoas jurídicas é determinada pela teoria do balanço, ou seja, mediante comparação entre o patrimônio líquido no começo e ao final do exercício fiscal.

Deveras, existem três diferentes maneiras de apuração da base de cálculo do IRPJ: pelo lucro real (regime genérico), presumido (opcional para certas pessoas jurídicas) ou arbitrado (hipótese excepcional quando inexistente escrituração regular).

Independente do modo de apuração da base de cálculo, sobre esta sempre incidirá a alíquota de 15%, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 mensais ou R\$ 240.000,00 anuais.

<sup>42</sup> CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. Reflexões sobre o imposto de renda das pessoas físicas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 37. São Paulo: Dialética, 1998.

<sup>43</sup> AFONSO, Sylvio César. **A inconstitucionalidade da limitação à dedução dos gastos com educação para fins de imposto de renda**. Disponível em: <<https://www.jota.info/artigos/inconstitucionalidade-da-limitacao-deducacao-dos-gastos-com-educacao-para-fins-de-imposto-de-renda-29042016>>. Acesso em: 05 jan. 2017.

<sup>44</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 462.

### 3.2.1 Apuração pelo lucro real

A apuração pelo lucro real pode ser uma opção ou uma obrigatoriedade, caso a pessoa jurídica em questão se enquadre em uma das previsões contidas no art. 14 da Lei 9.718/98<sup>45</sup>.

Existem dois regimes de apuração no lucro real: (i) com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro de cada ano ou (ii) mediante levantamento de balancetes trimestrais<sup>46</sup>.

Conforme lição de Hiromi Higuchi<sup>47</sup>, aqueles que optarem pela apuração através do lucro real anual têm de realizar antecipações mensais do IRPJ, sobre o lucro calculado por estimativa, cuja base de cálculo é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital e demais ganhos positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras. Este percentual é o mesmo aplicado àqueles que optam pelo recolhimento com base no lucro presumido e varia de acordo com o tipo de atividade desempenhada.

Nesta forma de apuração pode também, haver a dedução de uma série de incentivos fiscais que não existem para os optantes pelo recolhimento por meio do lucro presumido.

Ao final do exercício, há a apuração do saldo do imposto, que pode ser positivo ou negativo, caso a soma dos recolhimentos com base na estimativa mensal seja maior ou menor do que o lucro real anual encontrado.

---

<sup>45</sup> **Art. 14.** Estão **obrigadas** à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996; VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*). VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

<sup>46</sup> Higuchi pontua a desvantagem da apuração do lucro real trimestral, inserido pelo art. 1º da lei 9.430/96, pois não há limitação na compensação dos prejuízos fiscais e possibilidade de cometimento de mais infrações fiscais. Isso porque o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo dos seguintes, diferente do que ocorre no lucro anual, quando pode a empresa compensar integralmente os prejuízos com o lucro apurado dentro do mesmo ano calendário. As empresas que optarem pela apuração pelo lucro real trimestral estão dispensadas do recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a estimativa mensal, pois deverão ser pagos em cota única ao final de cada trimestre ou em três cotas mensais. (HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.** 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 30).

<sup>47</sup> HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.** 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 31.

Através da escrituração contábil é possível extrair o lucro líquido do exercício, que nada mais é do que a diferença entre as receitas e despesas experimentadas naquele período. A manutenção de uma escrituração contábil regular é dever de qualquer pessoa jurídica.

Pontue-se, o lucro líquido contábil não se confunde com o lucro real fiscal. Isso porque a lei prevê uma série de adições e deduções ao lucro líquido para que possa se chegar à base de cálculo do IRPJ, que devem ser ajustados e controlados mediante escrituração no livro fiscal conhecido por LALUR- Livro de Apuração do Lucro Real<sup>48</sup>.

Por fim, sobre essa base de cálculo encontrável, faz-se incidir a alíquota acima descrita.

### 3.2.2 Apuração pelo lucro presumido

A apuração pelo lucro presumido consiste em um sistema simplificado de atribuição de margens de lucro, compostos por um percentual, incidente sobre a receita total da pessoa jurídica, que varia de acordo com o tipo de atividade desempenhada. A esse resultado, devem ser acrescidos os ganhos de capital, aqueles obtidos com aplicações financeiras, ou seja, todos os rendimentos que não podem ser apurados pela forma presumida<sup>49</sup>.

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta da atividade variam de acordo com o art. 15 da Lei 9.249/95, de 1,6% a 32%, conforme tabela abaixo:

---

<sup>48</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 10. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 653.

<sup>49</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 10. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 654.

**Tabela 1**  
 Percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta da atividade.

Percentual aplicável	Tipo de atividade
1,6%	revenda para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural
8%	venda de mercadorias e produtos;
	prestação de serviços de transporte de cargas
	prestação de serviços hospitalares
	venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art. 3º, § 7º, da IN nº 93/97)
	indústrias gráficas
16%	construção civil por empreitada com emprego de materiais
	prestação de serviços de transportes, exceto de cargas
32%	prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas (art. 40 da Lei nº 9.250/95)
	prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares
	intermediação de negócios
	administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza
	factoring
	prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público

**Fonte:** BRASIL, Lei n. 9.249/95, art. 15.

Mais uma vez, socorrendo à lição de Hiromi Higuchi<sup>50</sup>, verifica-se que os rendimentos de aplicações financeiras, receitas e ganhos de capital, apesar de incluídos na base de cálculo do IRPJ, não se sujeitam à aplicação dos percentuais de presunção de lucro.

A vantagem/desvantagem desse tipo de apuração se verifica conforme a margem de lucro da empresa, pois a lei a presume. Portanto, numa análise da viabilidade deste recolhimento, deve o contribuinte verificar se a margem de lucro legalmente prevista para o tipo de atividade prestado supera ou não a realidade.

A alíquota aplicada é a mesma para o lucro real, 15% sobre a base de cálculo, fazendo incidir à parcela que exceder R\$ 20.000,00 mensais o adicional de 10%.

### 3.2.3 Apuração pelo lucro arbitrado

<sup>50</sup> HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 58.

A ausência de escrituração contábil regular, apta a permitir a segura apuração do lucro tributável acarreta, dentre outras consequências, no arbitramento do lucro tributável mediante critérios que a lei determina<sup>51</sup>.

Nos termos do art. 16 da Lei 9.249/95<sup>52</sup>, o lucro arbitrado será calculado com base nos mesmos percentuais previstos para o lucro presumido, no art. 15 desta mesma lei, acrescidos de 20%, isso quando, em que pese inexistir escrituração, a receita bruta seja conhecida<sup>53</sup>.

Para a hipótese de a receita bruta ser desconhecida, Higuchi<sup>54</sup> destaca que o art. 51 da Lei 8.981/95 prevê a determinação do lucro arbitrado através de procedimento de ofício, mediante aplicação de uma das oito alternativas ali enumeradas como, por exemplo, utilização do lucro real do último período em que a empresa manteve a escrituração regular.

Ao valor encontrado pelo arbitramento do lucro, acrescem-se os ganhos de capital, rendimentos auferidos em aplicações financeiras e todos os demais não integrantes na definição do lucro arbitrado.

Sobre essa base de cálculo, incidirão a mesma alíquota e eventual adicional, como já mencionado acima.

### 3.3 BREVE CONCLUSÃO ACERCA DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E FORMA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA

De tudo quanto foi exposto conclui-se que a tributação do imposto de renda pessoa jurídica é mais vantajosa do que pessoa física, pois além de possuir uma alíquota inferior, mesmo quando incidente o acréscimo de 10%, o IRPJ permite maior dedução de despesas do que o IRPF, além da existência de mais rendimentos isentos. Nesse sentido, cumpre destacar que os lucros e dividendos recebidos por sócios ou acionistas das empresas são isentos de tributação pelo imposto de renda pessoa física.

Ademais, a existência da possibilidade de escolha entre o recolhimento pelo lucro presumido ou real, dá ao contribuinte a opção de, com base no funcionamento, no tipo de

<sup>51</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 10. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 653.

<sup>52</sup> **Art. 16.** O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de 20%.

<sup>53</sup> HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 112.

<sup>54</sup> *Ibidem*.

atividade desempenhada e no montante do lucro percebido, se planejar para pagar menos imposto, o que não se cogita em termos de recolhimento do IRPF.

As bases de cálculo do IRPF e IRPJ possuem como pontos de interseção os ganhos de capital, rendimentos oriundos de aplicação financeira que, consoante explicação vista no primeiro capítulo, são ganhos eventuais. Contudo, em regra, são formadas por verbas de natureza distinta: rendimentos advindos da atividade laboral, para as pessoas físicas e lucro, para as pessoas jurídicas.

Entretanto, como a seguir se demonstrará, a composição da renda auferida por atletas de alto nível é diferenciada quando comparada com aquela percebida pelas pessoas físicas em geral, havendo rendimentos outros que não apenas os provenientes da atividade laboral.

### 3.4 DA COMPOSIÇÃO DA RENDA DOS ATLETAS EM GERAL

A renda de um atleta de alto nível é composta por diferentes tipos de rendimentos. Obviamente, a remuneração varia de atleta para atleta, pelo que aqui, será estabelecido um “esqueleto básico”, tomando como exemplo os profissionais do futebol, por ser o esporte mais popular no Brasil e o que possui maior número de atletas com altos ganhos financeiros.

As principais fontes de rendimento desses atletas são: o salário, o direito de arena e o direito de imagem<sup>55</sup>. Além disso, existem remunerações eventuais como o “bicho” e a “luva”<sup>56</sup>.

O salário não comporta maiores controvérsias, é a contraprestação devida pelo empregador (clube- pessoa jurídica) ao empregado (atleta), pelos serviços prestados.

A remuneração popularmente conhecida como “bicho” é uma espécie de prêmio pelo sucesso do time, é uma remuneração condicionada ao atingimento de certas metas traçadas pelo clube. A natureza jurídica dessa, segundo doutrina majoritária, é salarial<sup>57</sup>.

Já a “luva”, é a remuneração paga no início do contrato firmado entre o jogador e o clube com o fim específico de atrair o atleta para aquela instituição. O montante oferecido varia de acordo com o currículo do profissional, quantidade de vitórias e prêmios adquiridos

---

<sup>55</sup> Disponível em: <<http://www.bemparana.com.br/noticia/496217/remuneracao-do-atleta-profissional>>. Acesso em: 05 jan. 2018.

<sup>56</sup> Disponível em: <<http://www.guiadacarreira.com.br/salarios/quanto-ganha-um-jogador-de-futebol/>>. Acesso em: 05 jan. 2018.

<sup>57</sup> FREITAS FILHO, Valeriano José de. **Natureza jurídica do direito de arena aos atletas profissionais de futebol no Brasil**. 2015. 75 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Baiana de Direito. Salvador, 2015, p. 42. Orientador: Prof. Ms. Jaime Barreiros Neto.

ao longo da sua carreira, levando em consideração também os gastos do atleta com a mudança de cidade, estado e, por vezes, até de país para atuação no novo clube<sup>58</sup>. A natureza salarial da remuneração paga a título de luva é matéria pacífica tanto para a jurisprudência, quanto para a doutrina trabalhista no Brasil<sup>59</sup>.

O direito de arena, por sua vez, é aquele que permite às entidades desportivas celebrarem acordos com redes de televisão para transmissão ou retransmissão de determinado evento esportivo. Desse valor que é acordado entre o clube e o transmissor, ao menos 5% deve ser repassado aos jogadores que participarem da partida, nos termos da legislação vigente<sup>60</sup>. A natureza desse rendimento, conforme disposto na legislação específica, é civil. Isso porque o direito de arena é o valor percebido pelo atleta pela exposição comercial da sua imagem e voz durante a partida<sup>62</sup> e não é pago pelo seu empregador, mas sim por terceiro (as redes de televisão).

Por fim, há ainda os rendimentos percebidos pela exploração da imagem dos atletas, consistente na autorização para que um terceiro utilize sua imagem com fins comerciais, para aparição em campanhas publicitárias, por exemplo<sup>63</sup>. Este terceiro pode ser tanto uma empresa, cuja marca busca promover, como o próprio clube ao qual o atleta está vinculado por uma relação de emprego.

Qualquer que seja o tomador do serviço, este não possui natureza empregatícia, o contrato firmado para prestação de serviço consistente no licenciamento do uso da imagem do atleta é de natureza eminentemente civil.

<sup>58</sup> Ibidem, p. 43.

<sup>59</sup> RAMOS, Rafael Teixeira. **Luvas e bichos do contrato de trabalho do atleta empregado**. Disponível em: <<http://ostrabalhistas.com.br/luvas-e-bichos-do-contrato-de-trabalho-do-atleta-empregado/>>. Acesso em: 07 jan. 2018.

<sup>60</sup> FREITAS FILHO, Valeriano José de. **Natureza jurídica do direito de arena aos atletas profissionais de futebol no brasil**. 2015. 75 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Baiana de Direito. Salvador, 2015, p. 50. Orientador: Prof. Ms. Jaime Barreiros Neto.

<sup>61</sup> Trata-se de previsão contida no art. 42, §1º da lei 9.615/98, popularmente conhecida como Lei Pelé. **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. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011). § 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**. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

<sup>62</sup> SÁ FILHO, Fábio Menezes. **Contrato de trabalho desportivo: revolução conceitual de atleta profissional de futebol** *apud* FREITAS FILHO, Valeriano José de. **Natureza jurídica do direito de arena aos atletas profissionais de futebol no brasil**. 2015. 75 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Baiana de Direito. Salvador, 2015, p. 52. Orientador: Prof. Ms. Jaime Barreiros Neto.

<sup>63</sup> Disponível em: <<http://www.bemparana.com.br/noticia/496217/remuneracao-do-atleta-profissional>>. Acesso em: 05 jan. 2018.



Em suma, o que se extrai dessa “dissecação” da renda de um atleta de futebol é que, em que pese existirem diferentes parcelas, as verbas percebidas por esses profissionais se resumem às de natureza salarial e àquelas de natureza civil, oriundas da exploração da sua imagem, sendo estas últimas, normalmente, as que possuem maior expressão econômica, pelo alto valor pago pelas campanhas publicitárias que, muitas vezes, superam o valor do salário do atleta.

A depender da notoriedade e apelo comercial do atleta, a gestão da sua imagem é algo bastante complexo e demanda uma equipe multidisciplinar.

Por conta disso, muitos atletas cedem a licença para exploração da sua imagem a pessoa jurídica constituída para este fim. Assim, os rendimentos auferidos pela licença e uso da imagem desses profissionais são recebidos pela pessoa jurídica, cuja atividade principal se resume a administrar os contratos publicitários do atleta.

### 3.5 VANTAGEM NO RECOLHIMENTO ATRAVÉS DA PESSOA JURÍDICA AO INVÉS DA PESSOA FÍSICA

A tributação incidente sobre os rendimentos provenientes da exploração do direito de imagem dos atletas, se realizada na pessoa física ensejará a incidência do IRPF, cuja alíquota máxima é de 27,5%. Caso esses rendimentos sejam tributados na pessoa jurídica, haverá a incidência do IRPJ que independente do modo de apuração da base de cálculo, será aplicada sobre esta a alíquota de no máximo 25%.

Contudo, além da incidência do IRPJ, sobre o lucro auferido pelas pessoas jurídicas incidem ainda a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) de 9%, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) que juntos perfazem a alíquota de 9,25% no regime não-cumulativo ou 3,65% no regime cumulativo.

Numa análise preliminar pode parecer que o recolhimento pela pessoa física é muito mais vantajoso do que pela pessoa jurídica, pois neste último caso incidem outros encargos que não só o imposto de renda.

No entanto, a vantagem está na apuração da base de cálculo do tributo. Como evidenciado, poucas são as deduções que podem ser feitas para apuração da base de cálculo do imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas.

No caso das pessoas jurídicas, se a forma de apuração for pelo lucro presumido, a margem de lucro para prestação de serviços é fixada em 32% sobre a receita bruta. Uma sociedade cuja atividade seja prestação de serviços oriundos da exploração do direito de imagem possui poucas despesas e a margem de lucro costuma ser bem maior do que os 32% legalmente previstos para a atividade de prestação de serviço.

Some-se a isso que os dividendos recebidos pelos sócios ou acionistas são isentos de tributação pelo imposto de renda.

Desse modo, a vantagem do recolhimento pela pessoa jurídica está demonstrada, senão veja-se:

**Tabela 2**  
Vantagem do recolhimento pela pessoa jurídica.

	IRPJ + Adic. IRPJ + CSLL		PIS e COFINS		Tributação Final
Pessoa Jurídica (Lucro Presumido-atividade prestação de serviço)	$(15 + 10 + 9)\% \times 32\% = 10,88\%$	+	$0,65\% + 3\% = 3,65\%$	=	14,53%

	IRPF	Tributação Final
Pessoa Física	27,50%	27,50%

	Pessoa Física		Pessoa Jurídica		Total
Diferença	27,50%	-	14,53%	=	12,97%

**Fonte:** Autoria própria

Sendo assim, resta analisar a legalidade deste recolhimento. Para tanto, faz-se indispensável analisar os limites do planejamento tributário no Brasil, pois sua definição dará suporte para a resposta a essa pergunta.

#### 4 LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Passada a análise geral do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das suas diferentes repercussões para as pessoas físicas e jurídicas, iniciamos a segunda parte da pesquisa estudando o planejamento tributário no Brasil, a fim de definir quais os limites para utilização deste instrumento de gestão fiscal.

Pontue-se, o ordenamento jurídico brasileiro não proíbe o emprego de meios legais com o propósito de diminuir a carga tributária suportada pelo contribuinte. Em verdade, como bem colocado por Ricardo Mariz<sup>64</sup>, a permissão está na própria Constituição Federal. O art. 5º, inciso II<sup>65</sup> da Constituição Federal prevê o direito que tem os sujeitos de fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não esteja proibida por lei, ou que por esta seja exigida; na livre iniciativa, prevista no art. 1º, inciso IV da Constituição Federal e no direito individual à propriedade, constante do art. 5º, XXII da Constituição Federal. Em resumo:

Ninguém é obrigado a praticar os atos ou negócios que acarretem incidência de tributos ou de tributos mais onerosos<sup>66</sup>  
[...]  
Daí ser legítimo o planejamento tributário que procure a prática de atos e negócios não inseridos nas situações legais de tributação, ou inseridos em situações legais de menor tributação<sup>67</sup>.

Entretanto, houve uma mudança de paradigma quanto à aceitação do planejamento tributário no Brasil. Atualmente, se pondera que essa permissão constitucional não pode ser entendida de maneira ilimitada, pelo que será necessário definir quais os parâmetros que devem ser utilizados pelo contribuinte para que não haja invalidação, pela administração, do planejamento tributário por ele efetivado.

Cumprido destacar, porém, que o tema do planejamento tributário comporta bastante discussão doutrinária e pouca convergência de entendimentos. Como o objetivo deste trabalho

---

<sup>64</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 457.

<sup>65</sup> **Art. 5º**. [...] **II**- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

<sup>66</sup> <sup>66</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 457.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 458.

é analisar a possibilidade de o atleta tributar pelo IRPJ os rendimentos provenientes da exploração do seu direito de imagem, a resposta a esse questionamento perpassa, inevitavelmente, por uma análise dos limites do planejamento tributário no Brasil, pois, como visto, a tributação pelo IRPJ, quando recolhido com base no lucro presumido é sensivelmente mais vantajosa do que pelo IRPF.

Assim, a oponibilidade, do planejamento tributário realizado, perante o fisco é objeto primordial deste capítulo.

#### 4.1 DA NECESSÁRIA DEFINIÇÃO DE CONCEITOS

Para melhor compreensão do planejamento tributário e das controvérsias que circundam a matéria, faz-se necessário definir o conceito de algumas expressões bastante usuais quando do estudo desse tema.

Como dito acima, há bastante divergência quanto a essas definições, pelo que será firmado o entendimento adotado nessa pesquisa.

##### 4.1.1 Planejamento tributário x Elisão fiscal

Inicialmente, impende esclarecer a diferença existente entre os termos planejamento tributário e elisão, pois, em linhas gerais, entende-se que são nomes diferentes para uma mesma coisa. De fato, segundo lição de Marco Aurélio Greco<sup>68</sup>, os dois conceitos reportam-se a uma mesma realidade, mas o referencial adotado é diferente.

Quando se fala em planejamento tributário, o foco é da conduta do contribuinte, já elisão está ligada ao efeito desta conduta em relação à incidência e cobrança do tributo, mas ambos estão ligados à economia de imposto alcançada através da interpretação razoável da lei tributária<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 85.

<sup>69</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2013, p. 8.

De igual maneira entende Ricardo Mariz<sup>70</sup>, para quem elisão fiscal é o resultado lícito do planejamento tributário, praticado com base em princípios constitucionais, antes da ocorrência do fato gerador. Ou seja, é a aceitação, pelo fisco, da conduta praticada pelo contribuinte que implica no pagamento de menos imposto.

O certo é que planejamento tributário é uma forma lícita de economia fiscal, proveniente, principalmente, da liberdade que tem o indivíduo de organizar a sua vida financeira para pagamento de menos tributo. Contudo, certos limites precisam ser respeitados, pois, para alcançar essa redução da carga fiscal não pode o contribuinte utilizar-se de qualquer meio, principalmente aqueles que impliquem abuso de direito.

A importância de se saber se está ou não diante de uma conduta praticada dentro dos limites do planejamento tributário aceitável é a proteção que o ordenamento jurídico lhe dá, tornando-a oponível perante o fisco.

Nesse sentido, Greco<sup>71</sup> prevê a existência de três requisitos cuja ocorrência deve ser verificada para se reconhecer a legitimidade do planejamento tributário: (i) licitude do ato praticado; (ii) ausência de permissão ou proibição expressa na lei para a prática daquele ato como opção ou incentivo<sup>72</sup>; (iii) eficácia daquela conduta perante o fisco.

A definição dos limites do planejamento tributário no Brasil requer, justamente, a análise desse último requisito, pois, embora se esteja diante de um ato lícito, sem proibição ou previsão expressa da sua adoção como forma de diminuição da carga tributária, é preciso verificar se o ato praticado encontra proteção do ordenamento jurídico quanto aos seus efeitos tributários.

Isso porque o direito que tem o sujeito de organizar sua vida fiscal para pagar menos tributo não é, como nenhum direito o é, absoluto.

#### 4.1.2 Elisão fiscal x Evasão fiscal

---

<sup>70</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 471.

<sup>71</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 85.

<sup>72</sup> Para Marco Aurélio Greco as chamadas opções fiscais, assim entendidas como as alternativas postas à disposição do contribuinte pelo ordenamento jurídico, cuja escolha é expressamente autorizada, e impliquem menor onerosidade fiscal não são sinônimo de planejar. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 104.

Como já mencionado, importante esclarecer que não há consenso doutrinário quanto à definição do que se entende por elisão e evasão e isso decorre do fato de os doutrinadores brasileiros adotarem premissas distintas para avaliação das condutas adotadas pelo contribuinte perante o fisco<sup>73</sup>, pelo que se passa a exposição da posição adotada no presente trabalho.

Nesse sentido, elisão é o resultado lícito do planejamento tributário, ou seja, é a conduta protegida pelo ordenamento jurídico, praticada pelo potencial contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, visando pagar menos tributo. É a prática de atos ou negócios ou a sua não prática, com vistas a elidir o nascimento da obrigação tributária<sup>74</sup>.

As diferenças existentes entre elisão e evasão estão não só no momento da prática do ato que busca diminuir/evitar a incidência de determinado tributo, mas também na licitude do ato praticado pelo sujeito.

Quando a conduta do sujeito é formalmente lícita e praticada antes da ocorrência do fato gerador, pode-se estar diante tanto da elisão fiscal, quanto da elusão fiscal. Se esta conduta é aceita pelo fisco, está-se diante da elisão fiscal, ou seja, do resultado lícito do planejamento tributário. Caso essa conduta seja ineficaz perante a administração tributária, por desrespeitar os limites impostos aos atos e negócios jurídicos praticados pelos particulares, que resultem em menor carga fiscal, caracteriza-se a elusão fiscal, adiante estudada.

No caso da evasão, a sua definição mais difundida, é aquela que entende ser esta a conduta ilícita praticada pelo contribuinte para diminuir a carga tributária incidente sobre determinada operação, ou torna-la nula, podendo sobrevir antes ou depois da ocorrência do fato gerador.

Para Ricardo Lobo Torres<sup>75</sup>, a evasão ilícita<sup>76</sup> consiste na ocultação do fato gerador com a finalidade escusa de não pagar o tributo devido de acordo com a lei. Ideia

<sup>73</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Lartin, 2016, p. 34.

<sup>74</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01. **Revista Dialética**, nº 159. São Paulo: Dialética, 2008, p. 472.

<sup>75</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2013, p. 10.

<sup>76</sup> Ricardo Lobo Torres entende que a evasão pode ser lícita ou ilícita. Isso porque ele tece uma divisão conceitual entre a evasão *latu sensu*, lícita, como sendo “a economia obtida ao se evitar a prática do ato ou surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficiente à ocorrência do fato gerador tributário. [...] É sempre lícita, pois o contribuinte atua numa área não sujeita à incidência da norma impositiva.” Já a evasão ilícita, para o autor, “Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida (Lei 4.502/1964-arts. 71, 72 e 73)”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2013, p. 8/10).

compartilhada por Ricardo Mariz de Oliveira<sup>77</sup>, para quem evasão fiscal ilegítima é a fuga da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei.

Portanto, o que se pode concluir é que a evasão está sempre ligada à ilicitude do ato praticado e, como bem pontuado acima, cometer ilícito não é planejar.

Esclarecido este ponto, adentra-se à definição da elusão fiscal. Elusão fiscal não é sinônimo de evasão fiscal, embora ambas as condutas sejam rechaçadas pela administração tributária. Quando se fala em elusão, ao contrário da evasão, deve-se sempre ter em mente que a conduta praticada pelo sujeito é lícita, ainda que apenas formalmente. A não aceitação da elusão está, na verdade, ligada à vedação ao abuso de direito e não aos atos ilícitos em si.

#### 4.1.3 Elusão fiscal x Elisão fiscal abusiva

Helena Tôrres é o defensor da expressão “elusão fiscal”, por entender que há uma imprecisão terminológica em chamar a “zona cinzenta”- intermediária entre a elisão, entendida como a economia lícita de tributo, e a evasão, entendida como a conduta ilícita praticada pelo contribuinte para evitar a entrega da prestação tributária- de elisão abusiva.

Tem-se por elusão fiscal a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa. Seria uma figura autônoma, baseada na concepção de causa e ilicitude atípica<sup>78</sup>. Assim, para o autor, deve-se abandonar o termo elisão, ainda que acompanhado do adjetivo “abusiva”, adotando-se elusão fiscal para se referir a essas condutas, pela sua maior precisão terminológica:

Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapar, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da

<sup>77</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 472.

<sup>78</sup> TÔRRES, Heleno. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.174 *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Lartin, 2016, p. 34.

‘elusão tributária’ como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei<sup>79</sup>.

Segundo doutrina de Leonardo Aguirra de Andrade, a elusão fiscal é marcada por duas características principais: (i) “transparência dos atos e negócios jurídicos realizados”<sup>80</sup>, pois o contribuinte nada oculta do Fisco, tudo é feito dentro dos limites da licitude formal; (ii) “irregularidade dos atos e negócios jurídicos, com vistas à economia fiscal”<sup>81</sup>, quando analisados sob o prisma do direito privado, através da verificação da repercussão, para o direito tributário, dos vícios e defeitos dos atos e negócios jurídicos.

A elisão abusiva, na conceituação de Ricardo Lobo Torres<sup>82</sup>, que defende o uso dessa expressão, “é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito”.

Na elisão abusiva, o ato lícito é praticado com abuso da possibilidade constante da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados que resultarão numa ilicitude atípica, inerente ao abuso de direito. Isto é, a conduta praticada pelo sujeito é lícita, porém o resultado desta conduta não é aceito, pois, quando cotejado com os princípios informadores do Direito Privado, torna-se ilícita.

Ou seja, a escolha por uma ou outra expressão é uma questão de preferência terminológica, posto que as duas expressões pretendem significar a mesma coisa: uma violação indireta à lei tributária mediante realização de atos ou negócios jurídicos abusivos, caracterizados como abuso de forma, de direito, fraude à lei ou ausência de finalidade negocial<sup>83</sup>.

No presente trabalho, a expressão adotada será elusão fiscal, por sua maior precisão terminológica.

<sup>79</sup> TÔRRES, Heleno. **Limites ao planejamento tributário**: normas antielusivas (normas gerais e normas preventivas). LC 104/01: uma norma anti-simulação (não publicado). *apud* MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, vol. 21, mar.-abr., 2003, pp 11-17. Disponível em: <[https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal\\_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf](https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

<sup>80</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Lartin, 2016, p. 43.

<sup>81</sup> *Ibidem*.

<sup>82</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2013, p. 8.

<sup>83</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Lartin, 2016, p. 34.



## 4.2 COMBATE À ELUSÃO FISCAL

Passada a definição conceitual inicial e tendo visto que a legitimidade do planejamento tributário é definida pela oponibilidade ou não deste ao Fisco, adentra-se na análise das formas de combate à elusão fiscal existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Após esse estudo, será possível extrair quais os critérios que levam o fisco a considerar legítimo ou não um planejamento tributário realizado pelo contribuinte. Assim, será possível alcançar o objetivo do presente capítulo, qual seja, a definição dos limites do planejamento tributário para que sua eficácia seja garantida perante a administração fiscal.

O estudo se atém ao combate à elusão, por ser justamente a “zona cinzenta” entre a licitude e ilicitude das condutas praticadas com objetivo final de pagar menos tributo.

### 4.2.1 Mudança de paradigma do planejamento tributário no Brasil

O planejamento tributário no Brasil era informado pelo princípio da tipicidade fechada, da legalidade estrita, vedando-se a utilização de analogias para sua desconsideração e permitindo ao contribuinte a exploração, sem limites, das lacunas existentes na lei tributária<sup>84</sup>.

Sucedo que o ideal do liberalismo, com a máxima autonomia da vontade, baseado na corrente positivista formalista, foi gradativamente substituído pelo pós-positivismo valorativo<sup>85</sup>. Atualmente, a máxima de que “tudo que não está expressamente proibido pela lei está então permitido” não encontra mais guarida quando o assunto é planejamento tributário.

Nesse sentido, a liberdade de gestão financeira que possibilitava ao contribuinte realizar qualquer tipo de procedimento, desde que não houvesse infração à lei, com o fim exclusivo de economizar tributos não é mais justificativa para proteger a realização de atos ou negócios praticados com abuso de direito.

O direito à auto-organização vem se subordinando a outros limites jurídicos, que não só a legalidade.

---

<sup>84</sup> LOTT, Maíra Carvalhaes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil: uma abordagem conceitual e crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 210. São Paulo: Dialética, 2013, p. 57.

<sup>85</sup> FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário: entre o Positivismo Formalista e o Pós-Positivismo Valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para desconsideração dos negócios jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 223. São Paulo: Dialética, 2014, p. 39-55.

Pode-se observar que houve uma mudança de valores e paradigma do planejamento tributário, gerando inclusive uma alteração da jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Judiciais, que têm vedado, como será demonstrado no capítulo 4 do presente trabalho, a prática de condutas com o fim exclusivo de redução da carga tributária incidente sobre determinada operação<sup>86</sup>.

Marco Aurélio Greco<sup>87</sup>, cujas ideias são destaque quando o assunto é planejamento tributário, identifica a existência de três fases de debate: (i) “liberdade, salvo simulação”- fase em que o contribuinte podia agir como bem entendesse para gerir suas finanças, vedando-se, apenas, a prática de atos ilícitos e simulados<sup>88</sup>; (ii) “liberdade, salvo patologias dos negócios jurídicos”- aumentam as balizas aos atos praticados pelos contribuintes que agora são também maculados se identificada a ocorrência de um dos vícios dos negócios jurídicos, previstos no Código Civil de 2002; (iii) “liberdade, com capacidade contributiva”- fase atual do debate, em que há sopesamento entre a liberdade com princípio da capacidade contributiva, por ser este um valor a ser perseguido pelo ordenamento jurídico pátrio.

Importante pontuar que, analisando a jurisprudência administrativa, é possível identificar que esta terceira fase está em debate doutrinário, não tendo sido implementada pelo Fisco brasileiro para descon sideração dos atos ou negócios realizados pelos particulares.

Assim, na brilhante conclusão de Fábio Calcini Pallareti<sup>89</sup>, atualmente, para que um planejamento tributário não corra o risco de ser descon siderado pelo Fisco, deve-se cumprir não só os requisitos negativos da licitude, anterioridade ao fato gerador e ausência de patologias do negócio jurídico, como os positivos, especialmente, a motivação extratributária e a necessidade da substância do negócio.

Essa mudança de paradigma ganhou força com introdução, ainda que conturbada, de dispositivo normativo que busca combater a elusão fiscal: a edição da Lei Complementar 104/2001, que incluiu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional, cuja análise será em seguida delineada.

---

<sup>86</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 187. São Paulo: Dialética, 2011, p. 52/53.

<sup>87</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 133.

<sup>88</sup> Marco Aurélio Greco inclui a vedação à simulação, vista como vício de vontade, nesta primeira fase de discussão, em que a legalidade estrita era princípio máximo seguido pelo Direito Tributário. No entanto, grande parte da doutrina entende que a análise quanto à existência ou não de simulação inclui-se em uma nova fase de debates, em que há cotejamento entre os princípios gerais do direito civil e os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

<sup>89</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 187. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53/54.

## 4.2.2 Norma geral antielusiva

### 4.2.2.1 Breve histórico

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional<sup>90</sup>, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, estabeleceu no Brasil uma cláusula geral antielusiva. Segundo esse dispositivo legal, pode a autoridade fiscal 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.

Em artigo escrito para a Revista Dialética no ano de 2001, mesmo ano de edição da Lei Complementar 104/2001 que introduziu o parágrafo único do art. 116 do CTN, Edmar Oliveira Andrade Filho fez uma análise dos trabalhos preparatórios e debates parlamentares que precederam a mencionada lei, no intuito de auxiliar na compreensão do sentido, alcance e objetivo desta norma. As conclusões por ele encontradas merecem destaque:

O projeto de lei complementar original que visava modificar o CTN foi remetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional através da Mensagem nº 1459, de 7 de outubro de 1999, onde recebeu o recebeu o nº 77/99. Sobre o texto que acrescentava um “parágrafo único” ao art. 116 do CTN, a “Exposição de Motivos” do Projeto de Lei Complementar nº 77, subscrito pelo Ministro da Fazenda, dizia:

“A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.”

**Se a vontade do legislador tem algum valor para a interpretação jurídica então não há dúvida que a norma visa a dar condições à autoridade tributária para coibir práticas elisivas levadas a termo com abuso de direito ou abuso de forma.** O texto aprovado, todavia, não faz expressa referência a abuso e, portanto, não diz em que “abuso de direito” consiste, mas prevê que a autoridade tributária 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

<sup>90</sup> **Art. 116 (...) 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.

obrigação tributária. Portanto, se for possível identificar a vontade do legislador no texto da lei haverá que se concluir que será abusivo todo ato ou negócio jurídico que implique dissimulação do fato gerador ou elementos da obrigação tributária<sup>91</sup>. [grifei]

Disto pode-se concluir que a cláusula geral antielusiva possui o objetivo precípua de coibir a prática de atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de direito. O problema é que não há delimitação do que se entende por abuso de direito para os fins de aplicação deste dispositivo.

Por conta disso, a lei complementar prevê, corretamente, a necessidade da edição de uma lei ordinária para regular a conduta dos contribuintes e das autoridades através da indicação das circunstâncias fáticas e jurídicas que, se ocorridas, ensejarão a descon sideração dos efeitos dos atos ou negócios jurídicos realizados. No entanto, até o presente momento, passados quase 17 anos de vigência deste dispositivo legal, não houve a criação da lei ordinária regulamentadora.

Isso acaba por gerar, na visão de parte da doutrina<sup>92</sup>, grave insegurança jurídica, decorrente da ausência de objetividade e elevado subjetivismo que esse dispositivo gera no combate aos planejamentos fiscais abusivos<sup>93</sup>.

Em 2002, foi editada a Medida Provisória número 66 que se propunha a regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN. O artigo 14 da MP 66/2002 apresentava os requisitos da falta de propósito negocial ou abuso de forma<sup>94</sup>. Os artigos 15 a 19 previam o procedimento de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos abusivos. Sucede que, estes artigos não foram posteriormente convertidos em lei, tendo perdido seus efeitos após o término da vigência da medida provisória.

Importante pontuar, porém, que mesmo não tendo sido convertida em lei, a análise da existência ou não de propósito negocial e do emprego de abuso de forma passou a ser adotada

<sup>91</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Os Limites do Planejamento Tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72. São Paulo: Revista Dialética, 2001, p. 24.

<sup>92</sup> Vide tópico 4.2.2.2.

<sup>93</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielusiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 192. São Paulo: Dialética, 2011, p. 79.

<sup>94</sup> **Art. 14.** São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária § 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. § 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. § 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

pela administração tributária para desconsiderar planejamentos tributários realizados com propósito exclusivo de economia fiscal.

Isso gerou tumulto na doutrina de Direito Tributário, encabeçada pelos então críticos da norma geral antielusiva, por entenderem arbitrárias as decisões do fisco que se baseavam em preceito cuja inserção no ordenamento jurídico fora rejeitada pelo Congresso Nacional.

#### 4.2.2.2 Críticas ao parágrafo único do art. 116 do CTN.

Quando da sua inclusão no Código Tributário Nacional, o parágrafo único do art. 116 sofreu diversas críticas da doutrina em geral, sob a alegação, principalmente, de inconstitucionalidade, por supostamente violar os princípios da legalidade, tipicidade e reserva absoluta da lei formal<sup>95</sup>, além, é claro, da inexistência de regulamentação.

Isso se deu, pois, parte da doutrina de direito tributário no Brasil considera que a interpretação das normas tributárias deve se restringir à literalidade do texto legal, em atendimento ao princípio da legalidade estrita, informador do sistema tributário nacional.

Nomes como Ives Gandra da Silva Martins<sup>96</sup> e Hugo de Brito Machado<sup>97</sup> criticam duramente o referido dispositivo legal por entenderem que há séria afronta à segurança jurídica, apontando, inclusive, para a inconstitucionalidade da referida norma. Foram acompanhados pelos defensores da tipicidade fechada, corrente que sustenta a impossibilidade de qualquer análise valorativa implícita da norma tributária. Para essa corrente de pensamento

<sup>95</sup> Ibidem, p. 80.

<sup>96</sup> Ao manifestar-se sobre o tema em artigo escrito para a Revista Dialética, Ives Gandra defendeu, de maneira bastante contundente, a obediência ao princípio da legalidade estrita no Direito Tributário, concluindo, por isso, pela inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN: “A lei tributária não deve ser apenas escrita, mas estrita. Todas as hipóteses de imposição devem estar nela plasmadas. Seu tipo é inextensível, sua reserva formal é absoluta. Tudo pode o Fisco dentro da lei, nada fora dela. Pode brandir a espada da taxação, mas cabe ao contribuinte defender-se com o escudo da lei formal e material. Só pode estar obrigado por esta, por nenhuma outra”. (MARTINS, Ives Gandra. Norma antielisão e o princípio da legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 173. São Paulo: Dialética, 2010, p. 96).

<sup>97</sup> O professor Hugo de Brito Machado, critica duramente o parágrafo único do art. 116 do CTN, por entender que, sob o prisma do princípio da legalidade, informador do Direito Tributário no Brasil, tal dispositivo normativo é inconstitucional e inútil: “Temos sustentado que, a depender da interpretação que se dê à denominada norma geral antielisão, albergada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, dita norma terá de ser considerada inconstitucional, ou inútil. Inconstitucional se interpretada de modo a amesquinhar o princípio da legalidade tributária. Inútil se interpretada dentro dos limites desse princípio, porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por considerar que foram praticados com abuso de direito, e os tribunais têm apoiado essa atitude em todos os casos nos quais entende configurado o abuso de direito”. (MACHADO, Hugo de Brito. A falta de propósito negocial como fundamento para exigência de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 143. São Paulo: Dialética, 2007, p. 48).

não se cogita, no Direito Tributário, da existência de conceitos abertos, vagos e indeterminados ou cláusulas gerais que possam mitigar a segurança jurídica<sup>98</sup>.

Nesse sentido, ou haveria evasão fiscal (ilícita) ou elisão fiscal (lícita), a elusão fiscal ou zona intermediária entre a licitude e ilicitude não é aceita pelos defensores dessa corrente de pensamento.

Some-se a isso que a ausência de regulamentação deste dispositivo legal, diante da não conversão dos artigos 13 a 19 da MP 66/2002 em lei, rejeitados pelo Congresso Nacional, deu mais combustível às críticas apontadas ao referido diploma legal. Seus antagonistas entendiam ser esta uma norma de eficácia limitada, cuja efetividade estava condicionada à sua regulamentação por lei ordinária.

Contudo, como já pontuado, as condutas que, apesar de não violarem frontalmente a lei, são praticadas com emprego de meios “ardilosos” pelos particulares, com intuito de contornar a incidência da norma tributária e pagar menos tributo, passaram a ser combatidas pelo Fisco, amparadas, principalmente, em institutos e princípios do Direito Civil.

#### *4.2.2.3 Papel preponderante da LC 104/2001 no combate à elusão fiscal*

Em que pese existirem duras críticas, à norma geral antielusiva, tecidas por nomes de “peso” para o Direito Tributário nacional, não há como negar seu papel preponderante para que ganhassem força as discussões sobre o que se convencionou chamar de essência do negócio jurídico<sup>99</sup>.

Sistemas tributários internacionais, como o da Espanha, Itália e Alemanha<sup>100</sup>, considerados mais organizados do que o Brasil, já haviam inserido em seu ordenamento jurídico as chamadas cláusulas gerais antielusivas.

<sup>98</sup> REIS, Hércio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 209. São Paulo: Dialética, 2013, p. 57.

<sup>99</sup> Apesar de entenderem que a norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN é norma de eficácia limitada, pontuam a sua importância para que ganhasse “corpo” a discussão sobre a finalidade do negócio jurídico. (FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário: entre o Positivismo Formalista e o Pós-Positivismo Valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para desconsideração dos negócios jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 223. São Paulo: Dialética, 2014, p. 39-55).

<sup>100</sup> O § 42 do Código tributário da Alemanha prevê a figura do abuso de forma; artigos 24/25 e 28.2 da Lei Geral Tributária da Espanha preveem a hipótese de fraude à lei, simulação e abuso de formas; na Itália prevê-se a inoponibilidade ao Fisco de certas operações, art. 37-bis do DPR de 29 de setembro de 1973, nº 600, introduzido pelo art. 7º do Decreto Legislativo de 8 de outubro de 1997, nº 358”. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 404).

Entre os defensores da LC 104/2001, destacam-se as ideias de dois doutrinadores. Ricardo Lobo Torres<sup>101</sup> entende que a norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN é meramente declaratória, sendo, por isso, autoexecutável pela União e, nos casos de haver legislação sobre processo administrativo tributário pelos demais entes federados. Ricardo Lodi Ribeiro<sup>102</sup> considera que o combate ao planejamento fiscal abusivo independe de dispositivo explícito, por derivar de princípios gerais do Direito Civil, sendo o parágrafo único do art. 116 do CTN uma norma de eficácia contida e, portanto, aplicabilidade imediata e direta.

Portanto, para os defensores de sua aplicação, deveriam ser desconsiderados pela administração tributária os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Para os autores, dissimulados são os atos ou fatos que violam os princípios gerais do Direito Civil, como o da função social da propriedade e dos contratos, da ética, moral e boa-fé, além dos que vão de encontro às vedações expressas ao abuso de direito ou de formas, fraude à lei, ausência de motivos e da simulação, previstos no Código Civil de 2002<sup>103</sup>.

É nesse contexto que se fortalece a discussão da necessidade de analisar os atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, cotejando-os com os dispositivos do Código Civil brasileiro que tratam das patologias do negócio jurídico, a fim de identificar a legitimidade do planejamento tributário realizado.

#### 4.2.3 Inoponibilidade ao fisco de atos ou negócios jurídicos defeituosos

Partindo da premissa de que num Estado Democrático de Direito nenhum direito é absoluto e, por isso, assim não pode ser exercido, busca-se traçar os limites ao planejamento tributário no Brasil e, como visto, estes vão muito além da obediência à legalidade estrita.

Nesse sentido, insere-se a necessidade de análise dos defeitos que maculam o negócio jurídico, sob o prisma do direito privado, por serem estes limites práticos ao exercício de um direito que, embora existente formalmente, pode gerar resultados ilícitos ou ineficazes.

<sup>101</sup> Citado por REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 209. São Paulo: Dialética, 2013, p. 57-71.

<sup>102</sup> Vide nota de rodapé 95.

<sup>103</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 192. São Paulo: Dialética, 2011, p. 79.

Conforme lição de Douglas Yamashita<sup>104</sup>, a autonomia existente entre Direito Privado e Direito Tributário é relativa, por força dos artigos 109 e 110<sup>105</sup> do CTN, cuja lição que se pode extrair é que toda conduta ilícita para o Direito Privado, também o é para o Direito Tributário, salvo existência de disposição expressa em sentido contrário pela lei tributária.

Assim, para o autor, se o Direito Privado considera como ilícitos a simulação, abuso de direito e fraude à lei, por expressa previsão contida no Código Civil de 2002, toda conduta maculada por uma destas patologias também se torna ilegítima para o Direito Tributário.

Nessa toada, Marco Aurélio Greco<sup>106</sup> traz uma reflexão no seguinte sentido: por que a simulação é a única patologia do negócio jurídico levada em consideração para invalidar um planejamento tributário por ela maculado?

O fato de a desconsideração do ato simulado estar expressamente prevista no Código Tributário Nacional<sup>107</sup> dá indícios do porquê dessa diferenciação, mas não justifica a ausência de desconsideração, pelo Direito Tributário, dos defeitos do negócio jurídico de natureza eminentemente civil, aqui inseridos os ilícitos atípicos.

Em suma, para Marco Aurélio Greco<sup>108</sup> é importante que a análise dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes seja feita à luz dos parâmetros impostos pela função social da propriedade e dos contratos, pela ética, moral e boa-fé, todos princípios informadores do Direito Civil brasileiro, além daqueles que regem o Direito Tributário constitucional, como o da isonomia e da capacidade contributiva.

Segundo lição de Marcus Abraham<sup>109</sup>, estes parâmetros impostos pelo Código Civil de 2002, quando utilizado em conjunto para verificação da legitimidade da conduta praticada pelo contribuinte, resumem-se numa versão brasileira das técnicas americanas da prevalência da substância sobre a forma “*substance over form*” e do propósito negocial “*business purpose*”, cuja análise detalhada será feita a seguir.

<sup>104</sup> YAMASHITA, Douglas. Incorporação às avessas: revisitando limites legais e jurisprudenciais ao planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 131. São Paulo: Dialética, 2006, p. 7.

<sup>105</sup> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>106</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 194.

<sup>107</sup> Pontue-se, o artigo 149, inciso VII do CTN repudia expressamente a simulação, ao dispor sobre a possibilidade de revisão do lançamento pela administração quando tenha o sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele, agido com dolo, fraude ou simulação.

<sup>108</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 200.

<sup>109</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 192. São Paulo: Dialética, 2011, p. 79.



Isso porque o Código Civil disciplina um “*modus operandi*” de observação obrigatória para realização de atos ou negócios jurídicos válidos perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, a economia fiscal se justifica desde que respeitadas as finalidades dos institutos do Direito Privado, sendo, nesse sentido, necessário analisar tanto os aspectos formais quando os materiais do ato praticado pelo contribuinte.

#### 4.2.3.1 Análise da existência de propósito negocial (“*business purpose*”)

A teoria surgida na Corte Suprema norte americana, denominada de “*lack of business purpose*”, traduzida livremente como ausência de propósito negocial, sugere que o ato ou negócio praticado pelo contribuinte não pode prevalecer na falta de um objetivo negocial para sua adoção, assim entendido como um benefício outro que não exclusivamente a economia fiscal<sup>110</sup>.

Hermes Marcelo Huck<sup>111</sup> entende que a versão brasileira da teoria do “*lack of business purpose*” seria o abuso na utilização da forma jurídica, quando se desconsidera o negócio jurídico constituído sem outro objetivo que não o de evitar a incidência tributária.

Destaque-se, a intenção de economizar tributo não é entendida, segundo a tese ora estudada, como um objetivo apto a ensejar a consideração do negócio jurídico como legítimo.

Para Marco Aurélio Greco<sup>112</sup>, a atitude do Fisco no tocante à desqualificação dos atos e negócios realizados pelos particulares somente poderá ocorrer se restar demonstrado, inequivocamente, a abusividade da conduta, quando, tendo como única ou principal finalidade conduzir a um menor pagamento de imposto, ficar configurada a existência de distorção do seu perfil objetivo ou extrapolação dos seus limites.

A conclusão a que chegou, resulta da mudança de postura do fenômeno tributário, que não pode mais ser visto como mera agressão ao patrimônio individual, por força da influência dos princípios da boa-fé, solidariedade social e função social da propriedade e do contrato<sup>113</sup>.

<sup>110</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. O planejamento tributário e o business purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 231. São Paulo: Dialética, 2014, p. 75.

<sup>111</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 138 *apud* GUTIERREZ, Miguel Delgado. O planejamento tributário e o business purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 231. São Paulo: Dialética, 2014, p. 76.

<sup>112</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 208.

<sup>113</sup> *Ibidem*.

Sendo assim, as transações que não teriam sido realizadas não fossem os resultados fiscais obtidos não merecem, para essa teoria, ter a sua legitimidade reconhecida. Ou seja, os negócios realizados e que gerem o efeito de redução de tributos precisam de uma justificação interna de sua causa que não somente o viés de redução da carga fiscal.

Para Fábio Pallaretti Calcini<sup>114</sup>, aqui devem ser analisados motivos outros, como, por exemplo, de cunho administrativo, familiar, político, uma vez que, razões ligadas unicamente à redução de tributos não são reconhecidas pela administração como suficientes.

#### 4.2.3.2 Análise da prevalência da substância sobre a forma (“*substance over form*”)

No caso da teoria da “*substance over form*”, se a forma adotada pelo contribuinte em determinada operação for considerada mero artifício para ocultar seu real objetivo, que é a economia do tributo, este ato deve ser desconsiderado, pois que ilegítimo perante a administração fiscal<sup>115</sup>.

Assim, é preciso analisar o propósito mercantil, a substância da operação, no sentido de que, ao interpretar a lei fiscal deve-se considerar preponderantemente o seu conteúdo significativo essencial, para além de questões meramente formais utilizadas para reduzir o tributo.

Na análise da prevalência da substância sobre a forma, deve-se verificar se há congruência entre a vontade do contribuinte, o objeto do negócio ou ato jurídico por ele praticado e a forma jurídica utilizada.

Ainda que seja um negócio atípico, cuja forma não está legalmente delineada, deve-se verificar se o seu objeto está adequado à relação que o contribuinte pretende formar, bem como, se os efeitos resultantes dessa operação são os normalmente obtidos pela forma jurídica utilizada.

Desse modo, se a forma escolhida para prática de um ato jurídico não se adapta à finalidade da norma que o ampara ou aos efeitos comumente resultantes de sua adoção, resta caracterizada a abusividade do planejamento realizado.

---

<sup>114</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 187. São Paulo: Dialética, 2011, p. 52.

<sup>115</sup> ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 192. São Paulo: Dialética, 2011, p. 89.

#### 4.2.3.3 Princípio da capacidade contributiva

Aqui será trazida a posição de Marco Aurélio Greco, seguida por parte da doutrina, de que a capacidade contributiva, princípio insculpido no art. 145, §1º da Constituição Federal, deve ser analisada quando da verificação da legitimidade do planejamento tributário realizado. Essa análise, entretanto, deverá ser feita num sentido bastante prático e não apenas ao respeito abstrato a esse princípio.

Ressalte-se, analisando a jurisprudência administrativa, não se vislumbra da utilização ostensiva deste critério para descaracterização dos atos e negócios realizados pelos particulares. No entanto, como a discussão doutrinária sobre este assunto é bastante relevante, importante considera-lo, principalmente, como uma possível tendência de mudança para o futuro.

Nesse sentido, o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, que resulte em vantagem fiscal, só poderá ser oponível à administração se denotar a capacidade contributiva de quem o realizou.

Explica-se.

Pode ser legítima uma operação que, ainda que lícita e livre de quaisquer das patologias do negócio jurídico, esteja em descompasso com a capacidade contributiva de quem a realizou?

Para Marco Aurélio Greco<sup>116</sup>, além da realização de ato ou negócio jurídico lícito; não maculado pelas patologias do negócio jurídico e, portanto, cuja motivação única não seja obtenção da vantagem fiscal, utilizando-se da forma jurídica congruente com sua prática; a conduta do contribuinte deverá ser analisada também sob o viés da capacidade contributiva, por ser esse princípio constitucional informador da ordem tributária no Estado Democrático de Direito.

A mudança do perfil do Estado, trazida pela Constituição Federal de 1988, reflete também no âmbito fiscal, pois a tributação deixa de ser enxergada exclusivamente na relação fisco-contribuinte e passa a ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado<sup>117</sup>.

É que, em verdade, o constitucionalismo moderno reconhece às normas programáticas, além da sua eficácia negativa, inibidora de dispositivos que a contrariem, eficácia positiva, no

<sup>116</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

<sup>117</sup> Ibidem, p. 322.

sentido de conter preceitos que devem ser aplicados, mesmo que não exista lei que os preveja<sup>118</sup>.

A feição positiva da capacidade contributiva gera duas consequências para o planejamento tributário: (i) verificação da isonomia, dois sujeitos que manifestam mesma capacidade contributiva não podem ter tratamento diferenciado, sob pena, inclusive, de quebrar a neutralidade da tributação perante a competição; (ii) vedação à transferência do ônus do imposto, pois este deve atingir as verdadeiras manifestações da capacidade contributiva<sup>119</sup>.

As críticas à necessidade de consideração do planejamento tributário sob a ótica da capacidade contributiva, entendida nessa magnitude, têm como principal argumento o esvaziamento dessa técnica de gestão fiscal. Afinal, ainda que a conduta do contribuinte seja lícita, sem contaminação das patologias do negócio jurídico, caso esteja em descompasso com a capacidade contributiva manifestada por aquele que a praticou, deverá ser desconsiderada.

De fato, a consideração deste requisito, como entendido por Marco Aurélio Greco, quando da análise dos atos de gestão fiscal praticados pelo contribuinte esvaziaria por completo a liberdade que tem os sujeitos de se organizar para pagamento de menos tributo.

Ademais, os requisitos do propósito negocial e prevalência da substância sobre a forma, de certo modo, sopesam a livre iniciativa com os princípios da isonomia, capacidade contributiva e boa-fé, de forma a garantir um equilíbrio entre estes, pois previnem a adoção de meios abusivos para se alcançar a economia fiscal, vedando-se sua busca irrestrita, bem como que se onere excessivamente os demais contribuintes.

#### 4.3 CONCLUSÃO DO CAPÍTULO: LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

De tudo quanto foi abordado nos tópicos acima, é possível extrair os critérios para identificação de uma conduta elusiva, ou seja, os parâmetros para prática de atos ou negócios jurídicos pelo contribuinte, que resultem na economia de tributos.

Assim, os limites do planejamento tributário no Brasil podem ser resumidos em:

- (i) não contrariedade frontal à lei;

---

<sup>118</sup> Ibidem, p. 343.

<sup>119</sup> Ibidem, p. 349/355.

(ii) ausência de imperfeições dos negócios e atos jurídicos, à luz do Código Civil de 2002, e, portanto existência de justificção para sua realizaççõ, que não exclusivamente a obtenççõ de vantagem fiscal, bem como congruência entre a forma escolhida, o objeto do negócio e o resultado obtido.

Entretanto, embora tenha sido possível analisar o planejamento tributário num viés teórico, não há dúvidas que este tema está bastante ligado à prática. Assim, faz-se indispensável, para alcance do objeto final do presente trabalho, a análise dos casos concretos à luz da jurisprudência administrativa.

A importância das decisões do CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- para o balizamento da postura adotada pelos contribuintes quando da realização de atos ou negócios jurídicos que reflitam na seara tributária, é destacada.

Passa-se, pois, à sua análise.

## **5 BREVE ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS**

Analisando o tema do planejamento tributário no Brasil, a partir do posicionamento da doutrina especializada, ainda que divergente, foi possível traçar parâmetros teóricos para que uma operação de gestão fiscal tenha oponibilidade perante a administração tributária brasileira. Ou seja, de maneira inversa, foram definidas as hipóteses abstratas que ensejam a desconsideração de atos ou negócios praticados pelos contribuintes, que resultem em economia fiscal.

Pois bem.

Agora serão analisados, à luz da jurisprudência administrativa, casos concretos de planejamento tributário realizado pelos atletas, que cedem a pessoas jurídicas a exploração do seu direito de imagem, fazendo com que parte de seus rendimentos sejam tributados pelo IRPJ que, como visto linhas acima, é mais vantajoso do que o IRPF.

Nesse momento haverá a visualização na prática de tudo quanto estudado até aqui, incidência do imposto de renda pessoa física e jurídica, composição dos rendimentos dos atletas e limites do planejamento tributário. A análise dos casos concretos, quando cotejada com o estudo desenvolvido nos capítulos anteriores tornará possível a delimitação dos argumentos utilizados pelo Fisco para desconsiderar os negócios realizados pelos atletas, que serão objeto do último capítulo do presente estudo.

A escolha dos casos foi direcionada ao objeto principal do presente trabalho, a fim de que após o seu estudo se possa concluir pela possibilidade ou não de tributação dos rendimentos oriundos da exploração da imagem dos atletas através de pessoa jurídica constituída para este fim.

Cumprir pontuar, porém, que a oponibilidade, ou não, dos negócios jurídicos realizados pelos atletas para cessão da exploração do seu direito de imagem a pessoa jurídica constituída para este fim não é pacífica na jurisprudência administrativa brasileira, o que acaba provocando certa insegurança jurídica quanto aos seus parâmetros.

A despeito desta incerteza, é possível extrair, através da análise dos julgados mais recentes do CARF, elementos para solução das questões relacionadas ao controle dos atos e negócios praticados pelos atletas- que resultem na economia de tributos- por parte da Administração Fiscal.

Após análise da jurisprudência administrativa, será também examinada a jurisprudência judicial, limitada às decisões de tribunais superiores, apesar da maior parte das discussões que envolvem a viabilidade de se explorar direito personalíssimo por intermédio de pessoa jurídica se concentrar no CARF. No entanto, é corriqueiro que os contribuintes derrotados na instância administrativa recorram ao poder judiciário, pelo que na existência de eventual decisão nesse sentido é importante que seja aqui destacada.

Cumprir, ainda, pontuar que a análise é feita por amostragem, pois não é o objetivo central deste trabalho monográfico esmiuçar o posicionamento dos tribunais administrativo e judiciais no tocante ao tema do planejamento tributário dos atletas profissionais. A investigação da jurisprudência se presta, como dito, a reforçar o resultado da pesquisa ora realizada.

Por fim, importante salientar que a análise que se fará a seguir não é valorativa e, portanto, as decisões examinadas não serão objeto de crítica ou quaisquer comentários que não os que tenham por objetivo demonstrar o posicionamento dos julgadores.

## 5.1 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Como pontuado acima, a jurisprudência administrativa é vacilante, havendo posicionamento tanto a favor, como contra os contribuintes.

A seguir, serão examinados exemplos para os dois lados.

### 5.1.1 Caso Gustavo Kuerten<sup>120</sup>

#### 5.1.1.1 Breve resumo da controvérsia

Instaurou-se procedimento fiscalizatório na empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos LTDA, que tem por sócios o tenista Gustavo Kuerten e seu irmão Rafael Kuerten, em igual proporção, cujo objeto social principal é a exploração da imagem, nome, marca e som de voz do tenista.

Foi requerida, pelo Fisco, a apresentação dos contratos, firmados pela empresa, que envolviam a participação pessoal do tenista e que geraram rendimentos no período de 1999 a 2002, bem como as notas fiscais emitidas no ano de 1999.

A documentação fornecida foi analisada e gerou a lavratura de auto de infração contra o tenista, pois, segundo a autoridade fiscal, foram constatadas diversas irregularidades dentre as quais, a que interessa para o presente trabalho: a suposta tributação de rendimentos da pessoa física na pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos LTDA, com fim de economizar tributos, definida da seguinte maneira:

“Verificando as declarações de ajuste anual da pessoa física de Gustavo Kuerten (fls. 11 a 21 e 1865 a 1870) constata-se que não são declarados os rendimentos provenientes dos contratos de patrocínio e de uso de imagem celebrados com empresas brasileiras, os quais são incluídos como rendimentos da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda, da qual é sócio com o irmão Rafael Kuerten, cada um possuindo 50% das quotas. O que chama a atenção nestes contratos é a tentativa de disfarçar o verdadeiro contratado, que é o Sr. Gustavo Kuerten, incluindo-o como interveniente anuente, e tornando-o o principal responsável pelo cumprimento do contrato, bem como a principal causa para a sua ruptura. **Esta operação tem o claro objetivo de enquadrar os rendimentos em uma tributação menos onerosa, tendo em vista que a tributação na pessoa jurídica, através da opção pelo lucro presumido, é muito inferior àquela aplicável à pessoa física, que é a verdadeira contratada**<sup>121</sup>. [grifei]

<sup>120</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11516.000152/200451

<sup>121</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9202004.548 CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. Órgão Julgador: 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora: Patrícia da Silva. Data de Julgamento: 23 de novembro de 2016. Data de Publicação: 18/09/2017. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

Inconformado com a autuação, Gustavo Kuerten apresentou impugnação requerendo sua improcedência.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis<sup>122</sup> julgou procedente em parte o lançamento, por entender que os rendimentos obtidos pela pessoa jurídica, Guga Kuerten Participações e Empreendimentos LTDA., em virtude da exploração de direito personalíssimo, como o de imagem, deveriam ser tributados na declaração da pessoa física, por ser quem de fato tem a relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do tributo.

Contra esta decisão, foi interposto Recurso Voluntário.

A 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes<sup>123</sup> deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para permitir apenas o aproveitamento dos impostos pagos pela pessoa jurídica, Guga Kuerten Empreendimentos e Participações LTDA, sobre os rendimentos oriundos da exploração do direito de imagem de Gustavo Kuerten, com aquele que deveria ser pago pela pessoa física do tenista.

Segundo o voto vencedor, existiam questões que desnaturavam a possibilidade da pessoa jurídica Guga Kuerten Participações e Empreendimentos LTDA desenvolver verdadeiro elemento de empresa, ou seja, atividade econômica diversa da exploração personalíssima dos direitos de imagem do tenista, o que demonstraria que a pessoa jurídica

---

<sup>122</sup> Através do acórdão 7.704, datado de 02 de dezembro de 2015, conforme se extrai do relatório do Acórdão 9202004.548. BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9202004.548 CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. Órgão Julgador: 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora: Patrícia da Silva. Data de Julgamento: 23 de novembro de 2016. Data de Publicação: 18/09/2017. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

<sup>123</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 106-17.147. IRPF – REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA NÃO COMERCIAL – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA – TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. ART. 129 DA LEI 11.196/2005 – DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO – COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS – HIGIDEZ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR – ACORDO – RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO – COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO. Órgão Julgador: 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator: Giovanni Christian Nunes Campos. Data de Julgamento: 05 de novembro de 201. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2018.



era uma mera formalidade para encobrir o desenvolvimento de atividade específica de uma pessoa física.

Na conclusão do Fisco, a empresa seria um claro abuso de direito, por ser fruto de formalidade jurídica destituída de qualquer substância, com o único fim de economizar o pagamento de tributos.

Instado a se manifestar sobre a aplicação da norma geral antielusiva, constante do parágrafo único do art. 116 do CTN, o Tribunal Administrativo esquivou-se, afirmando não ter o Fisco se utilizado deste dispositivo para resolução da controvérsia, que foi solucionada pela aplicação do art. 149, inciso VI do CTN, pois ao desconsiderar a legitimidade da incidência do IRPJ, sustenta que este apenas atribuiu o fato gerador ocorrido, auferimento de renda, ao sujeito passivo correto: a pessoa física.

Diante desta decisão, tanto a Fazenda Nacional quanto o contribuinte interpuseram Recurso Especial, esta na modalidade “contra decisão não unânime”<sup>124</sup> e aquele atacando, dentre outros pontos da decisão recorrida, a divergência de interpretação quanto à cessão de direito de imagem e a necessidade de provimento jurisdicional para desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do Código Civil.

A decisão que pôs fim à discussão, em âmbito administrativo, será a seguir analisada.

#### *5.1.1.2 Fundamentos da decisão final*

A decisão final foi dada por voto de qualidade<sup>125</sup>, entendendo a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais pela impossibilidade de exploração da imagem do atleta por pessoa jurídica.

O voto vencedor foi no sentido de que não ocorreu a alegada desconsideração da personalidade jurídica que, nos termos do art. 50 do Código Civil, demandaria autorização judicial. O que houve, para os julgadores, foi a realocação dos rendimentos à pessoa física, ao invés da jurídica. Seguiu-se o entendimento já sedimentado na jurisprudência do CARF, pela impossibilidade, à época dos fatos geradores em análise, da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica.

---

<sup>124</sup> O Recurso Especial da Fazenda atacou a possibilidade de compensação do IRPJ com o IRPF devido e a exclusão da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão. Por não ser matéria de interesse deste trabalho, esta parte da decisão não foi examinada e discutida.

<sup>125</sup> Ocorre quando há empate no julgamento, e o voto do presidente da turma é utilizado para resolver a questão.

Nesse sentido, entendeu o Tribunal Administrativo que somente a partir de 2006 passou-se a admitir a possibilidade, em certos casos, de tributação de rendimentos oriundos de serviços personalíssimos na pessoa jurídica, por conta do art. 129 da Lei 11.196 de 2005.

Em suma, a Fiscalização desconsiderou o negócio jurídico realizado entre o tenista Gustavo Kuerten e a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos LTDA., de cessão da exploração do direito de imagem do tenista, por entender que a sua celebração teve o único objetivo de enquadrar os rendimentos oriundos desta exploração em tributação menos onerosa.

Esse entendimento foi seguido pelo CARF sem, entretanto, que se valesse da norma geral antielusiva para justificar seu posicionamento, mas vê-se a clara adoção da teoria do propósito negocial.

Aqui, como na grande maioria dos casos que discutem fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da Lei 11.196/2005, o ponto central da discussão é a possibilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica. Nisso se inclui a questão de essa norma ser ou não interpretativa, para fins de retroatividade dos seus efeitos.

### **5.1.2 Caso Alexandre (Pato) Rodrigues da Silva<sup>126</sup>**

#### *5.1.2.1 Breve resumo da controvérsia*

Iniciou-se ação fiscalizatória na empresa ALGE Promoções e Eventos LTDA, da qual o jogador de futebol Alexandre Pato é sócio juntamente com seu pai, no intuito de verificar sua regularidade perante o Fisco.

A investigação culminou com a lavratura de auto de infração em desfavor do contribuinte Alexandre Rodrigues da Silva (Alexandre Pato), pois identificou a administração, dentre outras irregularidades, que a ALGE registrava como se dela fosse rendimentos recebidos pelo jogador.

Nesse sentido, entendeu a fiscalização que os valores pagos pelas empresas Sport Club Internacional e Nike do Brasil, referentes à exploração dos direitos de imagem de Alexandre

---

<sup>126</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 10935.005578/2010-45

Pato, não poderiam ser atribuídos à pessoa jurídica, ALGE, por estarem relacionados a compromissos profissionais de natureza personalíssima.

Ou seja, a Receita Federal do Brasil lavrou auto de infração contra Alexandre Pato, sob o argumento de ter ele criado a empresa ALGE Promoções e Eventos LTDA. com o único intuito de pagar menos tributo. Transcreve-se, pois o teor da infração:

Omissão de rendimentos recebidos das pessoas jurídicas Sport Club Internacional e Nike do Brasil, decorrente de cessão de direitos de imagem ocorridas nos anos calendário 2006 e 2007 nas importâncias respectivas de R\$258.013,31 e de R\$85.668,71<sup>127</sup>.

O jogador defendeu-se, mediante apresentação de impugnação, pugnando pela total improcedência do auto de infração, alegando, em brevíssimo resumo, a regularidade na constituição da ALGE, que é a detentora do direito de exploração da imagem do jogador. Sustenta a licitude do contrato de cessão firmado com a ALGE, que por força do art. 129 da Lei 11.196/2005 pode prestar serviços de natureza personalíssima. Assim, ressalta que não há embasamento legal para a reclassificação dos rendimentos para a pessoa física.

Defende, ainda, a inaplicabilidade da norma geral antielusiva, bem como a necessidade de autorização judicial para descon sideração da personalidade jurídica da empresa, nos termos do art. 50 do Código Civil.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamentos de Curitiba/Paraná julgou improcedente a impugnação, o que ensejou a interposição de posterior Recurso Voluntário atacando o acórdão n. 0635807.

Passa-se ao exame da decisão que deu provimento parcial ao recurso interposto pelo

---

<sup>127</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2202003.682. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. AUTORIDADE FISCAL DE JURISDIÇÃO DIVERSA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 27. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO AUTÔNOMO E INDEPENDENTE DO CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA CIVIL. APLICAÇÃO DO ART.129 DA LEI Nº 11.196/2005. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE DIREITOS ECONÔMICOS DE ATLETA. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Órgão Julgador: 2ªTurma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Data de Julgamento: 8 de fevereiro de 2017. Data de Publicação: 09/03/2017. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

jogador.

#### *5.1.2.2 Fundamentos da decisão final*

Por cinco votos a dois foi mantida a cobrança com relação aos valores recebidos do Sport Club Internacional, sendo derrubada, entretanto, a autuação fiscal com relação à Nike do Brasil.

Aos argumentos, pois.

O Tribunal Administrativo afastou a autuação referente aos rendimentos percebidos pela ALGE, com relação ao contrato firmado com a Nike do Brasil, por entender pela possibilidade de cessão da exploração do direito de imagem do atleta a uma pessoa jurídica e pela regularidade do contrato firmado entre as empresas, pois os rendimentos tinham natureza eminentemente civil.

Tal possibilidade é vislumbrada por força da aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro tratamento tributário novo aos rendimentos oriundos da prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas.

Entretanto, o acórdão manteve a cobrança com relação ao contrato firmado com o Sport Club Internacional, afastando desta situação a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005, pois que inexistia autonomia entre este contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho firmado pelo jogador com o clube.

Segundo os julgadores, houve uma simulação, com a intenção de mascarar a real remuneração do atleta, visando diminuir a incidência fiscal, tanto para o jogador (contratado), quanto pelo clube (contratante).

Portanto, em que pese ser possível a cessão para pessoa jurídica dos direitos patrimoniais da imagem, nome, marca ou voz de pessoa física, por força do art. 129 da Lei 11.196/2005, este não possui o condão de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego existente entre o jogador, mesmo que contratado sob a proteção da pessoa jurídica, e o clube.

Da análise deste caso conclui-se que o CARF desconsiderou o negócio jurídico firmado entre a ALGE e o Internacional, pois que viciado pela simulação. Para o Tribunal Administrativo a contratação só surtirá efeitos perante o Fisco se a constituição da pessoa jurídica prestadora de serviço for verdadeira e efetiva, o que não ocorreu no caso do serviço prestado ao clube.

Isso porque se entendeu que a ALGE era, nesse caso, pessoa jurídica interposta com o único propósito de transformar os rendimentos pagos em contrapartida a relação empregatícia, existente entre o atleta e o clube, em rendimentos de pessoa jurídica, com o único objetivo de proporcionar regime tributário mais benéfico ao contribuinte.

Em suma, nesse caso, em que se analisam fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei 11.196/2005, a discussão avançou, tendo como não só a possibilidade de prestação de serviço de natureza personalíssima por pessoa jurídica. Nesse momento, a controvérsia passou a girar em torno também da natureza do contrato firmado entre o prestador do serviço personalíssimo de uso da imagem e o tomador, se de natureza civil ou trabalhista, bem como do alcance do art. 129 da Lei 11.196/2005.

### **5.1.3 Caso Dario Conca<sup>128</sup>**

#### *5.1.3.1 Breve resumo da controvérsia*

A autoridade administrativa lavrou auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica em desfavor do jogador de futebol Dario Leonardo Conca, mais conhecido como Conca.

A autuação se deu, dentre outros motivos, por força da declaração pelo atleta, nos anos de 2011 e 2012, de rendimentos não tributáveis recebidos da Dario L Conca Empreendimentos Desportivos LTDA, decorrentes de contrato de licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem do jogador que, para o Fisco, deveriam ser tributados na pessoa física.

Mais uma vez o Fisco entende que a interposição da pessoa jurídica entre o efetivo executor da obrigação personalíssima e o contratante foi mascarar a remuneração do profissional, no intuito de recolher menos tributo.

Irresignado, o jogador apresentou impugnação pleiteando o cancelamento do Auto de Infração, sob a alegação, em resumo, da existência de autorização legal para prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica e nela serem tributados os rendimentos auferidos

---

<sup>128</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 18470.728514/201466

por conta desta atividade.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo a autuação contra Conca, por entender que a verdadeira relação jurídica se deu com o jogador e não com a pessoa jurídica Dario L Conca Empreendimentos Desportivos LTDA. Assim, não seria possível aplicar a esta situação o disposto nos arts. 129 da Lei 11.196/2005 e o §5º do art. 980-A da Lei 10.406/2002.

Cientificado do Acórdão proferido pela DRJ o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos trazidos em sede de impugnação, cujo exame será feito a seguir.

### *5.1.3.2 Fundamentos da decisão final*

Por maioria de votos, acordaram os Conselheiros da 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento em dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte<sup>129</sup>.

Entendeu o órgão julgador colegiado que o aspecto patrimonial do direito de imagem, é passível de fruição pela pessoa a quem pertence, sendo possível, portanto, a cessão de sua exploração a pessoa jurídica, nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05.

Assim, diante da inexistência de fraude ou simulação na relação entre a Dario L Conca Empreendimentos Desportivos LTDA e o jogador, pois a empresa de fato era a responsável pelo gerenciamento da imagem do atleta profissional a autuação não se sustenta apenas na afirmação da impossibilidade de cessão do direito de imagem e do caráter personalíssimo do serviço objeto dos contratos decorrentes da exploração da sua imagem.

A controvérsia gira em torno da possibilidade de cessão da exploração do direito de imagem a pessoa jurídica que passará a explorá-lo, prestando esse serviço personalíssimo, bem como na existência ou não de vícios no negócio jurídico de cessão da exploração do direito de imagem do atleta a pessoa jurídica.

---

<sup>129</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2201003.748. DIREITO DE IMAGEM. ASPECTO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE DE CESSÃO. RENDIMENTOS DO EXTERIOR. CHINA. Órgão Julgador: 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relator: Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Data de Julgamento: 05 de julho de 2017. Data de Publicação: 01 de agosto de 2017. Disponível em: < <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em: 01 fev. 2018.

### 5.1.4 Caso Neymar (da Silva Santos) Jr.<sup>130</sup>

#### 5.1.4.1 Breve síntese da controvérsia<sup>131</sup>

Foi lavrado auto de infração pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos contra o atleta profissional, jogador de futebol, Neymar da Silva Santos Jr. e os seguintes responsáveis solidários: sua mãe, Nadine Gonçalves da Silva Santos; seu pai, Neymar da Silva Santos e as pessoas jurídicas Neymar Sport e Marketing S/S LTDA- ME e N & N Administração de Bens, Participações e Investimentos LTDA, imputando-lhe o pagamento de imposto de renda pessoa física relativo aos exercícios de 2012/2013/2014, multa de ofício, multa isolada e juros de mora, no exorbitante valor total de R\$188.820.129,25 (cento e oitenta e oito milhões, oitocentos e vinte mil, cento e vinte e nove reais e vinte e cinco centavos).

Dentre as infrações apontadas pelo Fisco no respectivo documento, a que interessa para o presente estudo é a que a seguir se transcreve:

Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, relativos aos serviços de publicidade não tributados na pessoa física e/ou tributados indevidamente na empresa Neymar Sport e Marketing S/S LTDA- ME<sup>132</sup>.

<sup>130</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 15983.720065/201511.

<sup>131</sup> O caso Neymar envolveu outras infrações que não apenas a desconsideração da cessão do direito de imagem à pessoa jurídica constituída para este fim. Entretanto, por questões de recorte temático, serão analisados apenas as discussões travadas acerca da problemática objeto deste trabalho.

<sup>132</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2402005.703 PRELIMINAR. ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. NEGÓCIOS JURÍDICOS VINCULADOS AO SUJEITO PASSIVO. PRELIMINAR. NULIDADE. LANÇAMENTO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. PRELIMINAR. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, A DO CTN. MP 690/15. PRELIMINAR. RECEITAS QUE JÁ FORAM TRIBUTADAS PELA PESSOA JURÍDICA. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO TRIBUTOS PAGOS EM 2014 E 2015. DIREITO DE IMAGEM. DIREITO PERSONALÍSSIMO. VERTENTE PATRIMONIAL. OBJETO CONTRATUAL LÍCITO. CESSÃO OU EXPLORAÇÃO DE USO DE IMAGEM POR TERCEIROS. ART. 11 E 20 DO CC/02. ATLETA PROFISSIONAL. ART. 87 A DA LEI 9.615/98. CONTRATO GRATUITO. NEGOCIAÇÃO PARTICULAR. VONTADE DAS PARTES. REGISTRO PUBLICO. ART. 221 CC/02. CONDIÇÃO DE EFICÁCIA DO CONTRATO PERANTE TERCEIROS PREJUDICADOS. ECONOMIA TRIBUTÁRIA NÃO CONFIGURA PREJUÍZO. AUTONOMIA PRIVADA. LIBERDADE CONTRATUAL. JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATO DE EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM CELEBRADO COM O CLUBE. VALOR DESPROPORCIONAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPLORAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 87 A DA LEI 9.615/98. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADORES. ANUÊNCIA DO ATLETA. EXPLORAÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE DO ART. 87 A DA LEI 9.615/98. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A

A inclusão das duas pessoas jurídicas acima citadas, que têm os pais do jogador como únicos sócios e destes como responsáveis solidários se deu, pois, entendeu o Fisco que houve interesse comum e atuação conjunta de todos nas infrações apontadas.

Mais uma vez, a justificativa dada pela autoridade fiscal para lavratura do auto de infração contra o atleta foi da prática de atos e negócios jurídicos com objetivo único de reduzir a carga tributária incidente sobre a prestação de serviços de publicidade.

Dentre os argumentos utilizados pelo fisco para desconsiderar o negócio jurídico realizado pelo atleta estão: (i) a pessoa jurídica seria utilizada com o objetivo de deslocar para tributação mais favorecida os rendimentos auferidos pelo contribuinte em relação aos contratos publicitários; (ii) o direito de imagem não pode ser cedido pelo jogador à pessoa jurídica uma vez que se trata de direito personalíssimo inalienável e intransferível; (iii) a execução dos contratos publicitários estaria vinculada ao desempenho personalíssimo do atleta, devendo ser executado por ele e não por pessoa jurídica, sendo, portanto, a pessoa física verdadeiro titular dos rendimentos auferidos; (iv) inexistência de estrutura empresarial da Neymar Sport para gerir e administrar a carreira do jogador e (v) ausência de propósito negocial nas operações realizadas entre o jogador e a referida empresa.

O contribuinte e responsáveis apresentaram impugnação ao referido auto de infração pugnando, em síntese, pela sua total improcedência, rebatendo todos os argumentos do Fisco.

A impugnação do contribuinte foi julgada improcedente pela 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em sessão realizada no dia 04/03/2016, mantendo-se o crédito tributário ora cobrado.

Contra essa decisão foi interposto recurso voluntário, reiterando os termos da

---

PESSOA FÍSICA. ESPORTISTA. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADOR. OBRIGAÇÕES PERSONALÍSSIMAS. CLAUSULAS DE GARANTIA OU RESCISÃO VINCULADAS AO ATLETA. VALIDADE DO CONTRATO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR. TRANSFERÊNCIA DE JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATOS COM TERCEIROS. BARCELONA. AGENCIA. SCOUTING. ARRENDAMENTO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. FALTA DE VINCULAÇÃO DO OBJETO AO ATLETA. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. VERBAS RECEBIDAS COMO RETRIBUIÇÃO POR CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. CLUBE ESTRANGEIRO. VALORES FIXADOS COMO PERCENTUAL DA REMUNERAÇÃO ACORDADA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO. ART. 124, I DO CTN. ART. 44 DA LEI 9.430/96. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE A PARTIR DO ADVENTO DA MP 351/2007. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. ERRO NA BASE DE CALCULO. CONVERSÃO DE CÂMBIO. ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relatora: Bianca Felicia Rothschild. Data de Julgamento: 15 de março de 2017. Data de Publicação: 11 de maio de 2017. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 fev. 2018.



impugnação apresentada, alegando, em brevíssima síntese, (i) a importância da criação da empresa para gerir tarefas empresárias enquanto o atleta se dedicava às suas atividades como esportista; (ii) a validade da cessão de uso de direitos econômicos de imagem a pessoa jurídica e (iii) existência de propósito corporativo na criação das empresas.

O julgamento foi realizado por meio do Acórdão n. 2402-005.703, proferido em sessão ocorrida no dia 15/03/2017 pela Segunda Sessão de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF, cuja análise será feita a seguir.

#### *5.1.4.2 Fundamentos da decisão final*

Por maioria de votos, entenderam os conselheiros em dar parcial provimento ao recurso interposto pelo contribuinte para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos aos rendimentos do trabalho, sem vínculo empregatício, decorrentes dos contratos de publicidade celebrados entre a pessoa jurídica Neymar Sport e terceiros, exceto aqueles firmados com o Santos Futebol Clube.

Há uma peculiaridade no caso de Neymar Jr. com relação aos similares que foram aqui analisados, o atleta não é sócio da empresa detentora do direito de exploração da sua imagem, não tendo recebido quaisquer repasses financeiros desta empresa.

A conselheira relatora entendeu que o atleta promoveu por liberalidade a cessão do seu direito de imagem à empresa constituída por seus pais. Assim, considerou que não houve lesão ao Fisco, pois tal direito é legitimamente cedível e, portanto, o objeto do negócio jurídico realizado entre o atleta e a empresa era lícito. Por fim, conclui da seguinte maneira:

Em poucas palavras, o processo em análise se traduz em legítimo acordo familiar, em que os rendimentos auferidos pela efetiva prática desportiva do futebol permaneceram com o atleta, enquanto que direitos personalíssimos correlatos à prática do futebol (i.e. direito de imagem e direitos federativos/econômicos) foram cedidos aos seus pais, que decidiram realizar a exploração dos mesmos através de pessoas jurídicas<sup>133</sup>.

Ou seja, entendeu o CARF, nesse caso, pela possibilidade de cessão da exploração do direito de imagem, por ser direito patrimonial e, portanto, disponível, bem como a

---

<sup>133</sup> Ibidem.

legitimidade desta exploração por pessoa jurídica.

Entretanto, quanto aos contratos celebrados com o Santos Futebol Clube, seu empregador à época, entendeu o CARF que restou comprovado que os rendimentos percebidos pela Neymar Sport a título de uso de direito de imagem do atleta, pelo clube, constituíam-se, em verdade, numa complementação da remuneração do contrato de trabalho de Neymar Jr. Por isso, determinou-se a reclassificação dos rendimentos para serem considerados como da pessoa física. Portanto, para o tribunal administrativo, comprovada a fraude à lei trabalhista, correta a reclassificação dos rendimentos.

### 5.1.5 Conclusão

Como visto nos quatro casos acima analisados, a Administração Fiscal desconsiderou os contratos de cessão da exploração do direito de imagem dos atletas a pessoas jurídicas constituídas para esse fim. O argumento utilizado pelo Fisco é sempre o mesmo: da ausência de propósito negocial para celebração deste contrato, que não a incidência menos gravosa de tributos sobre esses rendimentos.

Isso porque, para a administração fiscal, o serviço prestado pela pessoa jurídica que detém o direito de exploração da imagem é, em verdade, prestado pela pessoa física, pois depende exclusivamente desta, não ficando claro o propósito outro da cessão da exploração à terceiro, que não a economia de tributos.

Instado a decidir sobre a controvérsia, o Tribunal Administrativo entendeu vezes pela possibilidade e outras pela impossibilidade da desconsideração realizada pela administração tributária, sob diferentes argumentos.

O que se pode extrair é que o cerne da questão está na existência ou não de propósito negocial, que não a economia de tributos, na cessão pelo atleta da exploração do seu direito de imagem a pessoa jurídica constituída para este fim.

Para análise deste objeto os seguintes aspectos dos negócios realizados pelos atletas devem ser levados em consideração: *(i)* possibilidade de cessão da exploração do direito de imagem a pessoa jurídica, ou seja, licitude do seu objeto; *(ii)* prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: alcance do art. 129 da Lei 11.196/05; *(iii)* natureza dos rendimentos percebidos pelo titular do direito de exploração da imagem e *(iv)* propósito na cessão pelo atleta da exploração do seu direito de imagem à empresa que a gerenciará.

Após obtenção de parecer final sobre os aspectos acima elencados, será possível concluir quando assiste razão à autoridade competente na lavratura de autos de infração, desconsiderando os negócios jurídicos realizados entre atleta e terceiro, para cessão da exploração do seu direito de imagem.

## 5.2 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Antes de adentrarmos no estudo dos pontos acima destacados, cabe analisar o posicionamento dos tribunais judiciais superiores quanto ao tema.

Como se sabe, as questões fiscais são primeiro discutidas em âmbito administrativo e geralmente são postas a análise do judiciário após o esgotamento de instâncias no tribunal administrativo.

Por conta disso, não há expressiva quantidade de decisões de tribunais superiores, mas existe a indicação de uma tendência a ser seguida.

A pesquisada realizada nos tribunais superiores não demonstrou nenhum resultado específico quanto ao caso dos atletas. Entretanto, vale mencionar a recentíssima decisão do STJ, em processo movido pelo jornalista Ricardo Boechat contra a União Federal (Fazenda Nacional) em que pleiteia o reconhecimento do seu direito de prestar serviço personalíssimo por meio de empresa constituída para este fim.

Boechat foi autuado pela autoridade fiscal sob a acusação de “omissão de rendimentos da prestação de serviços de natureza personalíssima por pessoa jurídica”.<sup>134</sup> Apesar de o caso do jornalista não envolver algumas peculiaridades dos atletas, a lógica da autuação do Fisco é a mesma. A Receita Federal do Brasil entendeu que os serviços prestados pelo jornalista são atividades indissociáveis de sua figura e, por isso, não poderiam ser prestados por pessoa jurídica. Além disso, como o fato gerador da obrigação tributária em discussão foi anterior ao advento da Lei 11.196/2005, o Fisco defendeu, em caráter subsidiário, que caso se admitisse a exploração de serviços intelectuais por pessoa jurídica, isso somente seria possível a partir de 2006, ano em que entrou em vigor o referido dispositivo legal.

O assunto chegou ao STJ por meio de Recurso Especial interposto pela União, vencida

---

<sup>134</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. **Boechat obtém vitória no STJ e cancela autuação**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/boechat-obtem-vitoria-no-stj-e-cancela-autuacao-01022018>>. Acesso em: 03 fev. 2018.

perante o Tribunal Regional Federal da 2ª Região<sup>135</sup>.

O tribunal superior não analisou o mérito do recurso, por não ter preenchido os requisitos de admissibilidade. No entanto, acabou por confirmar o entendimento firmado no acórdão do TRF 2ª Região, que reconheceu o caráter interpretativo da norma do art. 129 da Lei 11.196/05 e, portanto, a possibilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica.

A vitória obtida pelo jornalista é importantíssima, por se tratar do primeiro caso julgado em definitivo pelo Judiciário, em que se reconhece a possibilidade de exploração de direito personalíssimo através de pessoa jurídica constituída para este fim.

Ademais, pode-se extrair da interpretação do referido acórdão que apenas seria possível desconsiderar o negócio jurídico firmado entre profissional e pessoa jurídica se demonstrada a intenção de simular a relação existente entre a pessoa física e o contratante final. Ou seja, se a intenção do profissional for tornar a pessoa jurídica intermediária de uma relação de emprego, com o fim de simular uma prestação de serviços pela empresa, para fins de recolhimento de menos tributo.

## **6 POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PROVENIENTES DA EXPLORAÇÃO DA IMAGEM DOS ATLETAS ATRAVÉS DE PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA PARA ESTE FIM**

A cessão da exploração do direito de imagem dos atletas profissionais à pessoa jurídica constituída para este fim faz com que sobre os rendimentos auferidos em virtude desta prestação de serviço incida o IRPJ ao invés do IRPF.

Logo, caso a pessoa jurídica que detém o direito de exploração da imagem do atleta opte pelo recolhimento do IRPJ com base no lucro presumido, resta evidente a economia fiscal quando comparada com o recolhimento pelo IRPF, inclusive porque a distribuição de lucros aos sócios é isenta de tributação, conforme demonstrado no 2º Capítulo.

Assim, não se nega que há na realização deste negócio- cessão à pessoa jurídica do direito de exploração da imagem do atleta- economia fiscal, portanto, trata-se, *a priori*, de planejamento tributário.

---

<sup>135</sup> REsp 1584593/RJ.

Contudo, a oponibilidade deste ato gestão fiscal perante o Fisco está condicionada, conforme conclusão do terceiro capítulo, ao respeito a determinados limites, quais sejam, licitude do ato praticado e a inexistência de patologias do negócio jurídico à luz do Código Civil de 2002, que pode ser verificada pela existência de propósito para sua realização, que não a exclusiva economia de tributos e a congruência entre a forma escolhida, o objeto do negócio e o resultado obtido.

Traçados os limites abstratos que devem ser obedecidos em matéria de planejamento tributário, cumpre analisar se assiste razão à administração tributária ao desconsiderar este ato de gestão em específico.

Para tanto, serão a seguir analisados todos os aspectos que envolvem a tributação de rendimentos pela exploração do direito de imagem pela pessoa jurídica ao invés da pessoa física, conforme apontado no capítulo anterior.

São eles: *(i)* a possibilidade de exploração patrimonial do direito de imagem (licitude do objeto do contrato); *(ii)* a natureza jurídica dos rendimentos recebidos por esta exploração; *(iii)* possibilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica e *(iv)* existência de propósito negocial na constituição da pessoa jurídica que não apenas a economia fiscal.

## 6.1. ASPECTO DISPONÍVEL DO DIREITO DE IMAGEM

Outrora objeto de controvérsias, a exploração patrimonial do direito de imagem não comporta maiores tergiversações.

Os direitos personalíssimos em geral, do qual o direito a imagem é espécie, possuem características singulares por serem atributos essenciais da pessoa humana<sup>136</sup>, protegidos constitucionalmente, quais sejam: generalidade, extrapatrimonialidade, imprescritibilidade, intransmissibilidade, inalienabilidade e indisponibilidade, que engloba a irrenunciabilidade e impenhorabilidade<sup>137</sup>.

Tais características, intrínsecas a esses direitos, parecem afastar por completo a possibilidade de sua exploração patrimonial. Entretanto, há a relativização da

<sup>136</sup> SCHREIBER, Anderson. **Direitos da personalidade**. São Paulo: Atlas, 2013, p.13.

<sup>137</sup> GLITZ, Frederico; TOAZZA, Gabriela Bortolan. **O contrato para disposição da imagem na perspectiva dos direitos da personalidade**. Disponível em: <[https://www.academia.edu/34539842/O\\_contrato\\_para\\_disposi%C3%A7%C3%A3o\\_da\\_imagem\\_na\\_perspectiva\\_dos\\_direitos\\_da\\_personalidade](https://www.academia.edu/34539842/O_contrato_para_disposi%C3%A7%C3%A3o_da_imagem_na_perspectiva_dos_direitos_da_personalidade)>. Acesso em: 07 fev. 2018.

indisponibilidade de alguns desses direitos, em certas circunstâncias, por conta do interesse financeiro e comercial a eles atrelados.

Ressalte-se, essa disponibilidade é parcial, pois apesar de passíveis de exploração, os direitos da personalidade, como acima evidenciado, são inalienáveis e, por isso, não podem ser transmitidos em caráter permanente a terceiros. O que se permite é sua licença temporária, sem que haja transmissão da titularidade.

Um desses direitos em que se permite a relativização da disponibilidade é o direito de imagem, facultando ao seu titular que obtenha proveito econômico da sua exploração.

Isso porque o direito a imagem possui duplo aspecto, pois composto por elemento moral e material<sup>138</sup>. O elemento moral está ligado à necessidade de consentimento para uso da representação externa da pessoa, reconhecido no art. 5º, inciso X da CF/88. Já o aspecto material possibilita a exploração econômica pelo seu titular da própria imagem.

Inclusive, o STJ já reconheceu este “duplo conteúdo” do direito de imagem, quando do julgamento do REsp 74.473/RJ, a seguir transcrito:

DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.

I- O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito da personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia.

II- O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem, em circunstâncias concernentes à sua vida provada.

III- Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.

IV- A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores<sup>139</sup>.

<sup>138</sup> Ibidem.

<sup>139</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Recurso Especial n. 74.473-RJ (1995/0046745-3). DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL.

Assim, quando se permite a utilização da imagem para fins comerciais, é o aspecto material que está sendo disponibilizado, pois que do moral, direito personalíssimo, atrelado à proteção constitucional que lhe é conferida, não se cogita dispor.

Portanto, não cabem maiores discussões quanto à possibilidade de exploração patrimonial da imagem, mediante licença do seu uso para terceiros através de contrato de cessão, que deve sempre contar com a anuência da pessoa física titular desse direito.

No caso específico dos atletas, o art. 87-A da Lei 9.615/98<sup>140</sup>, “Lei Pelé”, prevê expressamente a possibilidade de cessão ou exploração do direito ao uso da imagem do atleta, mediante ajuste contratual de natureza civil, que não se confunda com o contrato de trabalho.

## 6.2 NATUREZA DA REMUNERAÇÃO DECORRENTE DO CONTRATO DE LICENÇA DE USO DE IMAGEM

Antes de passar à análise da possibilidade de prestação de serviço personalíssimo- como é o decorrente da exploração de direito de imagem do atleta- por pessoa jurídica, é preciso analisar a natureza do rendimento auferido por este serviço, para afastar, desde já, a incidência da legislação trabalhista. Afinal, isso por si só já impediria a prestação do específico serviço decorrente do uso da imagem por pessoa jurídica, pois só pessoa física pode figurar como empregado.

Como evidenciado acima, o atleta pode ceder o uso da sua imagem a terceiro, para fins publicitários, recebendo contraprestação pecuniária em virtude disto.

No caso dos atletas que fazem parte de clubes, como acontece com os jogadores de futebol, vôlei, basquete etc, há a possibilidade de licenciamento da imagem a esta instituição da qual são empregados. No entanto, não há que se confundir a natureza jurídica do contrato de trabalho firmado entre atleta e clube, em que aquele é empregado deste, tutelado pelo Direito do Trabalho, com o de cessão de imagem, de natureza eminentemente civil. Inclusive,

---

LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME. Relator: Ministro Salvo de Figueiredo Teixeira. Órgão Julgador: Quarta Turma. Brasília, DF, 21/07/1999. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199500467453&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 10 de fevereiro de 2018.

<sup>140</sup> **Art. 87-A.** O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

essa diferenciação resta clara na dicção do art. 87-A da Lei Pelé.

Ademais, claramente a prestação de serviços relacionados à divulgação da imagem com fins publicitários foge do escopo do contrato de trabalho desportivo, que prevê o desempenho pelo atleta de atividades relacionadas ao esporte por ele praticado. A aparição em campanhas publicitárias nada tem que ver com a prática profissional do esporte.

Assim, nos termos da legislação aplicável ao caso, como regra, os rendimentos auferidos pela exploração do uso da imagem do atleta profissional possuem natureza civil. Logo, só se caracterizaria a natureza salarial desses rendimentos se houver a nítida intenção de fraudar a lei trabalhista, para fins de economia dos encargos sociais.

Nesse sentido, a existência ou não de fraude exige a análise do caso concreto. A título exemplificativo, cumpre trazer as conclusões encontradas por Leonardo Freitas e Celso Araujo Santos<sup>141</sup> que, quando da análise do caso Donizete de Oliveira, enumeraram algumas hipóteses indicativas de fraude à lei trabalhista, que gerariam a caracterização do rendimento decorrente da licença de uso da imagem como de natureza salarial.

Para os autores, há indícios de fraude à lei trabalhista quando (i) não há efetiva prestação de serviço de divulgação da imagem do atleta; (ii) o valor pago a título de direito de imagem ultrapassa em demasiado o valor do salário do atleta; (iii) o valor pago a título de direito de imagem não condiz com a notoriedade do atleta.

O que se extrai desses exemplos é que a caracterização dos rendimentos derivados da licença do uso da imagem como parcela salarial depende de prova da existência de fraude à lei, pois se tratam de prestações nitidamente distintas. Uma se refere à prática de atividade esportiva, cujo valor da remuneração está ligado à performance do atleta e possui natureza salarial. A outra está ligada à realização de atividades comerciais e de marketing, cujo valor da remuneração se relaciona com a notoriedade do atleta e possui natureza civil.

### 6.3 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA

Evidenciada a possibilidade de exploração patrimonial do direito de imagem e afastada, *a priori*, a caracterização desses rendimentos como de natureza salarial, passa-se

---

<sup>141</sup> CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SANTOS, Celso Araújo. **Caso Donizete de Oliveira:** tributação das receitas de contrato de licença de uso de imagem auferidas por pessoa jurídica detida por desportistas – antes e depois do art. 129 da Lei n. 11.196/05. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Planejamento tributário:** análise de casos. São Paulo: MP Editora, 2013, vol. 3, p. 292-304.



agora à demonstração da viabilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica.

No Brasil, antes do Código Civil de 2002, as relações privadas eram divididas em comerciais e civis, aquelas regidas pelo Código Comercial e estas pelo Código Civil. Para diferenciá-las utilizava-se a teoria dos atos de comércio, de inspiração francesa, que definia os atos de mercancia pela natureza da atividade<sup>142</sup>.

Assim, o regulamento 737 de 1850 apresentava a relação das atividades econômicas de mercancia. Nesta lista não se encontravam algumas atividades que passaram a ter extrema relevância econômica, quais sejam, as prestações de serviços, cuja natureza era eminentemente civil. Por conta disso, ante a insuficiência da teoria dos atos de comércio para disciplinar as relações comerciais que avançavam em complexidade, foi incorporada no Brasil a teoria da empresa.

Essa teoria, surgida na Itália, alarga a incidência do direito comercial que passa a abarcar as atividades de prestação de serviços. Isso porque este ramo do direito deixa de tutelar apenas as atividades cuja natureza seja de mercancia, passando a disciplinar uma forma específica de produzir ou circular bens ou serviços, denominada empresarial<sup>143</sup>.

O Código Civil de 2002 consolidou a teoria da empresa, passando a admitir a prestação de serviços como atividade empresária. Houve, com a edição desta lei, a unificação do direito do privado.

O art. 966<sup>144</sup> do Código Civil define o conceito de empresário, demonstrando os critérios necessários para que se esteja diante de uma atividade empresarial: profissionalismo<sup>145</sup>, atividade econômica organizada<sup>146</sup>, produção e circulação de bens ou serviços<sup>147</sup>.

<sup>142</sup> QUEIROZ, Lívia. **Prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/prestacao-de-servicospersonalissimos-por-pessoa-juridica-29052017>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

<sup>143</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.26.

<sup>144</sup> **Art. 966**. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

<sup>145</sup> Fábio Ulhoa Coelho identifica três aspectos para caracterização do profissionalismo: habitualidade, pois quem exerce atividade de modo esporádico não pode ser considerado empresário; pessoalidade, o empresário deverá contratar mão de obra para agir em seu nome, no exercício da atividade empresarial e monopólio de informações, entendido como a necessidade de o empresário ter pleno conhecimento da atividade que desempenha. (COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 29-30).

<sup>146</sup> Fábio Ulhoa Coelho define que a atividade desempenhada pelo empresário deve ser organizada, no sentido de que devem ser articulados pelo empresário os quatro fatores de produção: capital, mão de obra, insumos e tecnologia, devendo, ainda, ter como objetivo a geração de lucros. (COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 31-32).

<sup>147</sup> A produção de bens ou serviços é entendida, para Fábio Ulhoa Coelho, como a fabricação de mercadorias e a prestação de serviços. Já a circulação de bens ou serviços é entendida como a intermediação na cadeia de

Em que pese a abrangência trazida pela adoção da teoria da empresa na definição das atividades comerciais, para abarcar a prestação de serviços, não houve a extinção da ramificação existente entre estas e as atividades eminentemente civis.

O parágrafo único do art. 966 do Código Civil<sup>148</sup> deixa isso bem claro, ao ressaltar que alguns agentes econômicos- os profissionais intelectuais - embora exerçam atividade econômica organizada, não podem ser considerados empresários. A única exceção a esta regra seria se o exercício da profissão constituir elemento de empresa, isto é, quando a individualidade do profissional se perde na organização empresarial.

Portanto, para os profissionais intelectuais exercerem suas atividades através de pessoa jurídica só se constituíssem sociedades simples ou se tornassem elemento de empresa.

Deveras, nesse contexto, embora se admitisse a prestação de serviço por meio de sociedade empresária, não se admite que essa prestação fosse de serviços personalíssimos como os desempenhados pelos atletas na exploração do seu direito de imagem.

Tal vedação se dava pois a atividade decorrente da exploração do direito de imagem do atleta tem, por óbvio, profunda relação com os direitos da personalidade. Isso, por si só, afastaria a adoção da estrutura empresarial para sua prestação, pois não se cogitaria da contratação de terceiros para desempenho da atividade.

Logo, para que fosse prestado serviço personalíssimo por pessoa jurídica, esta deveria ser uma sociedade simples, pois não haveria como a atividade personalíssima desempenhada tornar-se elemento de empresa.

Nesse sentido, o art. 16, I do Código Civil de 1916 já reconhecia as “sociedades civis<sup>149</sup>” como pessoas jurídicas de direito privado. Tal disposição foi mantida pelo Código Civil de 2002, cotejando o art. 966 com o 982 que trata das sociedades simples.

Ademais, não há qualquer restrição no ordenamento jurídico brasileiro quanto à constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços personalíssimos, encontrando-se essa escolha assegurada pelo princípio da livre iniciativa, previsto no art. 170 da CF/88.

Poderia, então, uma sociedade simples prestar serviço de natureza personalíssima,

---

escoamento de mercadorias ou de prestação de serviços. (COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 33).

<sup>148</sup> **Art. 966** (...) Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

<sup>149</sup> Conforme lição de José Eduardo Tavares Borba, antes do Código Civil de 2002, a distinção entre sociedade civil e comercial era feita com base no objeto social, pois, como visto as atividades eram divididas entre civis e comerciais, com base na teoria dos atos comerciais. Essa distinção, no entanto, atualmente é feita não com base na atividade, pois, como visto a prestação de serviço pode ser objeto social de sociedade empresária, o que diferencia uma sociedade simples da empresária é o grau de organização apresentado. (BORBA, José Eduardo Tavares. **Direito societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 13).

assumindo, para tanto, qualquer forma societária, exceto a das sociedades por ações, conforme se infere do parágrafo único do art. 982 do Código Civil<sup>150</sup>.

Some-se a isso que, em 2005, com a edição da Lei 11.196/2005, apelidada de Lei do Bem, mais precisamente com a previsão contida no seu art. 129<sup>151</sup>, pôs-se fim a qualquer discussão acerca da possibilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica.

Como bem pontuado por Livia Queiroz, a exposição de motivos deste dispositivo não deixa qualquer dúvida:

A norma veio, conforme expresso em sua Exposição de Motivos, para (i) dirimir a dúvida que pairava no âmbito da Administração Tributária e Previdenciária sobre a possibilidade de serviços de natureza intelectual personalíssima serem realizados por meio de pessoas jurídicas, assim (ii) rendendo homenagem aos princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa (art. 170 da C/88)<sup>152</sup>.

Sendo assim, não restam dúvidas quanto à legitimidade da prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica, na forma de sociedade simples.

É importante destacar que tal dispositivo possui natureza eminentemente interpretativa, uma vez que apenas esclarece o que já se previa na legislação anterior, pois, como evidenciado, a possibilidade da prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica já estava autorizada pelo Código Civil e Constituição Federal.

Nesse sentido, conforme lição de Humberto Ávila, havia dispositivos que submetiam a prestação de serviços intelectuais ao regime de pessoa jurídica, mesmo sem empregados, bem como que previam a necessidade de provimento judicial para haver a desconsideração da personalidade jurídica, tudo o que prevê o artigo 129:

Desse modo, o que torna interpretativa uma lei é ela declarar aquilo que já constava da legislação anterior. Esse é, precisamente, o caso: a legislação

<sup>150</sup> BORBA, José Eduardo Tavares. **Direito societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 13.

<sup>151</sup> **Art. 129.** Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

<sup>152</sup> QUEIROZ, Livia. **Prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/prestacao-de-servicospersonalissimos-por-pessoa-juridica-29052017>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

anterior previa exatamente o que o artigo 129 prevê – a prestação de serviços intelectuais, mesmo em caráter personalíssimo, já se sujeitava à legislação aplicada às pessoas jurídicas (artigo 55 da Lei n.9.430/1996, artigo 9º, inciso XIII, da Lei n. 9.317/1996; art. 6º da Lei Complementar n. 70/1991, artigo 647 do RIR/1999); a possibilidade de não haver empregados já se encontrava permitida (IN MPS n. 03/2005); e a necessidade de pronunciamento do Poder Judiciário para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos quando já desvio de finalidade ou confusão patrimonial também já se encontrava expressa (artigo 50 da Lei n. 10.406/2002). Em outras palavras, o referido artigo 129 declarou o que já se constava da legislação, explicitando o que já se encontrava implícito (ou mesmo explícito), tal como aquela placa, afixada pelo pintor, dizendo “pinto casas a domicílio”. Sendo interpretativa, deve a nova lei ser aplicada, por força do inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional, a atos ou fatos pretéritos. Esse é o mandamento legal<sup>153</sup>.

Consequentemente, sendo dispositivo meramente interpretativo, em respeito à previsão contida no art. 106, I do Código Tributário Nacional, a aplicação dessa lei pode retroagir a fatos impositivos ocorridos antes da sua edição.

Portanto, o que se extrai dessa análise é a total possibilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica, por meio da constituição de sociedade simples.

Pois bem.

Em 2011, com a edição da Lei 12.441/2011 que incluiu o art. 980-A no Código Civil, precisamente o seu §5º<sup>154</sup>, o ordenamento jurídico brasileiro passou a admitir expressamente a possibilidade de a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais do autor ou de imagem, nome, marca ou som de voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, seja atribuída a uma empresa.

Desse modo, se já se vislumbrava a possibilidade de prestação de serviço personalíssimo consistente na exploração do uso da imagem do atleta por pessoa jurídica, através da constituição de sociedade simples, a partir da edição desse dispositivo passa-se ao entendimento de que essa exploração pode ser atribuída à sociedade empresária da qual o atleta seja sócio.

Isso porque se pode ser desempenhada por EIRELI, nada impede que também o seja por sociedade empresária, afinal esse dispositivo atribuiu a essa atividade natureza

<sup>153</sup> ÁVILA, Humberto. **A prestação de serviço personalíssimo por pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2013, vol. 17, p. 149-150.

<sup>154</sup> **Art. 980-A § 5º**: “Poderá ser atribuída á empresa individual de responsabilidade limitada constituída para prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados á atividade profissional”.

empresarial.

Nesse sentido, transcreve-se passagem de decisão proferida pelo CARF quando da análise do caso Nathalia Timberg<sup>155</sup>:

**CESSÃO DE DIREITOS DE PATRIMONIAIS DE AUTOR OU IMAGEM, NOME, MARCA OU VOZ PARA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.**

A partir da sanção, promulgação e publicação do art. 980-A, § 5º, do Código Civil, deve-se reconhecer que soçobrou toda a discussão sobre eventuais óbices a impedir a atribuição de direitos personalíssimos à sociedade comercial ou civil de profissão regulamentada do Código Civil de 1916 (e sociedades simples e empresárias do Código vigente), porque não se pode conceber que tais direitos somente poderiam ser ativados em uma empresa individual de responsabilidade limitada, sendo claro que tal faculdade se aplica a qualquer tipo de sociedade, pois a proteção aos direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física tem sede no art. 5º, XXVII (aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar), XXVIII, “a” (são assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas), da Constituição da República, não se podendo assim dizer que o art. 980-A, § 5º, do Código Civil tenha criado um instituto de cessão de direito não existente anteriormente, ou seja, considerando a constitucionalização do direito civil, forçoso entender que a possibilidade de cessão dos direitos citados existe, pelo menos, desde o advento da Constituição de 1988, sendo passível de utilização em qualquer tipo de sociedade.

**SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. IMPLEMENTO DOS REQUISITOS DESSA TIPOLOGIA SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS.** A sociedade de profissão regulamentada deve prestar serviços de natureza civil, todos os sócios devem estar em condições de exercer a profissão regulamentada, capacitados para tal, e as receitas da sociedade devem provir da retribuição do trabalho profissional dos sócios. Esses são os requisitos para que se reconheça uma sociedade como tal, a qual fará jus à tributação na forma do art. 55 da Lei nº 9.430/96, não se admitindo que as receitas da sociedade sejam imputadas aos sócios prestadores do serviço, mesmo que executados a título

---

<sup>155</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 18471.001254/2005-87. BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2102-001.487. CESSÃO DE DIREITOS DE PATRIMONIAIS DE AUTOR OU IMAGEM, NOME, MARCA OU VOZ PARA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. IMPLEMENTO DOS REQUISITOS DESSA TIPOLOGIA SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relator: Giovanni Christian Nunes Campos. Data de Julgamento: 23 de agosto de 2011. Data de Publicação: 24 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 11 fev. 2018.

personalíssimo. Recurso provido.

Com efeito, a possibilidade de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica é inquestionável. A licitude da cessão da exploração de direito de imagem também restou demonstrada. Desse modo, não se sustentam quaisquer argumentos contrários à licitude do objeto desse negócio jurídico, pois que demonstrada à luz de diversos dispositivos legais e constitucionais.

#### 6.4 EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL E SUBSTÂNCIA DA PESSOA JURÍDICA

Para que a tributação pelo IRPJ dos rendimentos auferidos por pessoa jurídica, regularmente constituída para exploração patrimonial do direito de imagem do atleta seja desconsiderada pelo Fisco, deve haver comprovação da inexistência de propósito na cessão dos seus direitos de imagem à pessoa jurídica.

A existência de propósito comercial requer a demonstração de motivação outra para realização deste negócio jurídico que não apenas a economia fiscal, conforme desenvolvido no 3º capítulo deste trabalho.

Uma forma de se analisar a existência de propósito comercial é através da verificação da substância da pessoa jurídica, que requer análise da adequação da estrutura da empresa às funções que constituem seu objeto social<sup>156</sup>. Caso se constate que a estrutura jurídica adotada (forma) de fato se vincula à realidade (substância), demonstrado estará o atendimento a este requisito.

Como se sabe, os atletas profissionais de primeira linha possuem inúmeros compromissos ligados ao desempenho da atividade esportiva. Além dos treinos incansáveis e preparações intensas para participação em campeonatos, o atendimento a estes eventos requer, muitas vezes, que o profissional se desloque para cidades, estados e até países diferentes daqueles em que vive.

Assim, não há maiores problemas no reconhecimento de que um atleta de primeira linha tem uma vida profissional bastante atribulada.

A isso se soma que, quanto maior a notoriedade, a dimensão do nome e o apelo

---

<sup>156</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 274.

comercial do atleta, mais procurado ele será para fins comerciais e publicitários. Logo, a gestão da imagem de um atleta é algo bastante complexo, pois é necessário que haja negociação com as empresas interessadas na utilização da imagem do profissional. Isso envolve não só a compatibilização da filosofia da empresa que o atleta promoverá, mas também análise contratual, o que requer, no mais das vezes, uma equipe multidisciplinar e, antes de tudo, disponibilidade para participar de tais negociações.

Ou seja, no caso da constituição de uma sociedade que será detentora da exploração direito de imagem do atleta e, portanto, responsável pela sua gestão, quando um dos sócios é o desportista e o outro o responsável pelo gerenciamento e comercialização da marca desenvolvida a partir da sua imagem, resta comprovada a existência de motivação na constituição desta sociedade para além da economia de tributos.

A existência de *affectio societatis*, nesse caso, se demonstra quando a conjugação dos esforços dos sócios resulta no desenvolvimento, fortalecimento e consolidação da imagem do sócio atleta que, conseqüentemente, agrega valor à marca. Ademais, além do interesse associativo dos sócios em formar a sociedade para viabilizar o exercício da atividade, é legítimo também que queiram partilhar entre si os seus resultados e riscos.

Afora isso, há a legitimidade no interesse de constituir pessoa jurídica para viabilizar a separação patrimonial e a limitação da responsabilidade do sócio no exercício da respectiva atividade econômica, permitindo sua exploração sem colocar em risco seus bens pessoais.

Esse último interesse, como pontuado por Isabela Frascino e Felipe Medaglia<sup>157</sup> é o que motiva a criação da EIRELI, que nada mais é do que uma pessoa jurídica cujo único sócio explora a atividade de forma individual e pessoal, sem, contudo, colocar em risco seus bens pessoais.

Como visto no tópico acima, o art. 980-A, §5º do Código Civil prevê expressamente a possibilidade de a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais do autor ou de imagem, nome, marca ou som de voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, seja atribuída a uma empresa.

Há na EIRELI a separação patrimonial e limitação da responsabilidade do sócio ao capital social da pessoa jurídica. Portanto, a EIRELI é prova de que o fato de um sócio desempenhar pessoalmente atividades da empresa não implica na invalidade da pessoa jurídica.

---

<sup>157</sup> FRASCINO, Isabela Schenberg; MEDAGLIA, Felipe Rufalco. **A prestação de serviços por pessoas jurídicas.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-levy-salomao/a-prestacao-de-servicos-por-pessoas-juridicas-27042017>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

Em suma, o propósito para criação de uma pessoa jurídica para exploração para prestação do serviço oriundo da exploração do direito de imagem do atleta vai muito além da mera economia fiscal, mas se revela como uma forma mais adequada ao desempenho desta atividade.

## 6.5 CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

O que se pode extrair da análise feita acima é que os rendimentos decorrentes da exploração do direito à imagem do atleta podem ser auferidos por pessoa jurídica e, portanto, tributados pelo IRPJ.

Isso porque a exploração patrimonial do direito de imagem é lícita, através de contrato de cessão de uso a terceiro e a natureza jurídica desse rendimento é civil. Ademais, tal prestação de serviço pode ser desempenhada por pessoa jurídica, pois o ordenamento jurídico brasileiro assim permite, desde que não se pretenda dissimular relação empregatícia. Por fim, como demonstrado, é de fácil identificação a existência de propósito comercial que não a economia fiscal na constituição de pessoa jurídica para desempenho desse serviço personalíssimo.

## 7 CONCLUSÃO

A hipótese que se buscou comprovar no presente trabalho é da possibilidade de tributação dos rendimentos auferidos pela exploração da imagem dos atletas de primeira linha, através de pessoa jurídica constituída para este fim. A conclusão fundamentou-se na demonstração da oponibilidade perante o Fisco do negócio jurídico realizado entre o atleta e a pessoa jurídica- consistente na cessão da exploração do direito de imagem daquele a esta- à luz dos limites do planejamento tributário, impostos pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse sentido, restou demonstrada a compatibilização deste negócio jurídico com os critérios determinados no capítulo 3 para legitimidade dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes que implicassem em economia fiscal.

A licitude do ato restou demonstrada, pois tanto a Constituição, quanto a legislação



infraconstitucional- Código Civil e Lei 9.615/98- autorizam a exploração econômica do direito de imagem. Assim sendo, o objeto do negócio jurídico é lícito.

Outrossim, constatou-se a natureza civil dos rendimentos provenientes da exploração do direito de imagem, pois assim dispõe o art. 87-A da Lei Pelé, norma jurídica específica sobre desporto. O enquadramento de tais rendimentos como de natureza salarial depende de prova da intenção de fraudar a lei trabalhista para evitar a incidência da legislação social e, portanto, não é a regra.

Inexistindo vínculo empregatício, pode este serviço ser prestado por pessoa jurídica, uma vez que é legítima a prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica, nos termos do art. 170 da Constituição Federal, art. 129 da Lei 11.196/2005 e art. 980-A, §5º do Código Civil.

Finalmente, a existência de motivo extratributário para realização deste negócio, ou na expressão consagrada internacionalmente, o propósito negocial na cessão da exploração do direito de imagem a pessoa jurídica fica evidente ao analisar que, quanto maior a notoriedade e o apelo comercial do atleta, mais complexa será a gestão da sua imagem. Ademais, uma imagem se constrói e, para tanto, é preciso cuidar de todos os aspectos que a envolvem o que demanda um tempo que os atletas não possuem, bem como conhecimentos específicos de administração, marketing e planejamento estratégico, habilidades que, no mais das vezes, não são especialidade dos atletas.

Portanto, não faltam motivos aptos a demonstrar o interesse do atleta em ceder a exploração da sua imagem a pessoa jurídica constituída para este fim, que não apenas a economia de tributos.

Já o requisito de substância da pessoa jurídica, derivado da existência de propósito negocial, depende da análise do caso concreto, não cabendo definições abstratas para sua verificação. O que se pode determinar é que a sua presença se verifica quando demonstrada a conformação da estrutura da pessoa jurídica com a complexidade do seu objeto social. Isso envolve, por exemplo, a verificação da quantidade de funcionários, sua capacitação, valor do capital social entre outros.

Assim, ao final do exposto, a conclusão a que se chega confirma a hipótese inicial do trabalho: é possível tributar os rendimentos auferidos da exploração da imagem do atleta através de pessoa jurídica constituída para este fim. O negócio jurídico firmado entre atleta e pessoa jurídica, consistente na cessão da exploração patrimonial do seu direito de imagem, é compatível com os limites impostos pelo ordenamento jurídico brasileiro ao planejamento tributário.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 192. São Paulo: Dialética, 2011.

AFONSO, Sylvio César. **A inconstitucionalidade da limitação à dedução dos gastos com educação para fins de imposto de renda**. Disponível em:

<<https://www.jota.info/artigos/inconstitucionalidade-da-limitacao-deducao-dos-gastos-com-educacao-para-fins-de-imposto-de-renda-29042016>>. Acesso em: 05 jan. 2017.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Os Limites do Planejamento Tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 72. São Paulo: Revista Dialética, 2001.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Lartin, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ÁVILA, Humberto. **A prestação de serviço personalíssimo por pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2013, vol. 17.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BORBA, José Eduardo Tavares. **Direito societário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11516.000152/200451

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9202004.548 CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. Órgão Julgador: 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora: Patrícia da Silva. Data de Julgamento: 23 de novembro de 2016. Data de Publicação: 18/09/2017. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 106-17.147. IRPF – REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA NÃO COMERCIAL – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA – TRIBUTAÇÃO NA PESSOA

FÍSICA. ART. 129 DA LEI 11.196/2005 – DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO – COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS – HIGIDEZ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR – ACORDO – RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO – COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO. Órgão Julgador: 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator: Giovanni Christian Nunes Campos. Data de Julgamento: 05 de novembro de 201. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2202003.682. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. AUTORIDADE FISCAL DE JURISDIÇÃO DIVERSA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 27. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO AUTÔNOMO E INDEPENDENTE DO CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA CIVIL. APLICAÇÃO DO ART.129 DA LEI Nº 11.196/2005. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE DIREITOS ECONÔMICOS DE ATLETA. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Data de Julgamento: 8 de fevereiro de 2017. Data de Publicação: 09/03/2017. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 18470.728514/201466.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2201003.748. DIREITO DE IMAGEM. ASPECTO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE DE CESSÃO. RENDIMENTOS DO EXTERIOR. CHINA. Órgão Julgador: 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relator: Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Data de Julgamento: 05 de julho de 2017. Data de Publicação: 01 de agosto de 2017. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 15983.720065/201511.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n.

2402005.703 PRELIMINAR. ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. NEGÓCIOS JURÍDICOS VINCULADOS AO SUJEITO PASSIVO. PRELIMINAR. NULIDADE. LANÇAMENTO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. PRELIMINAR. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, A DO CTN. MP 690/15. PRELIMINAR. RECEITAS QUE JÁ FORAM TRIBUTADAS PELA PESSOA JURÍDICA. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO TRIBUTOS PAGOS EM 2014 E 2015. DIREITO DE IMAGEM. DIREITO PERSONALÍSSIMO. VERTENTE PATRIMONIAL. OBJETO CONTRATUAL LÍCITO. CESSÃO OU EXPLORAÇÃO DE USO DE IMAGEM POR TERCEIROS. ART. 11 E 20 DO CC/02. ATLETA PROFISSIONAL. ART. 87 A DA LEI 9.615/98. CONTRATO GRATUITO. NEGOCIAÇÃO PARTICULAR. VONTADE DAS PARTES. REGISTRO PÚBLICO. ART. 221 CC/02. CONDIÇÃO DE EFICÁCIA DO CONTRATO PERANTE TERCEIROS PREJUDICADOS. ECONOMIA TRIBUTÁRIA NÃO CONFIGURA PREJUÍZO. AUTONOMIA PRIVADA. LIBERDADE CONTRATUAL. JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATO DE EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM CELEBRADO COM O CLUBE. VALOR DESPROPORCIONAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPLORAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 87 A DA LEI 9.615/98. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADORES. ANUÊNCIA DO ATLETA. EXPLORAÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE DO ART. 87 A DA LEI 9.615/98. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. ESPORTISTA. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADOR. OBRIGAÇÕES PERSONALÍSSIMAS. CLAUSULAS DE GARANTIA OU RESCISÃO VINCULADAS AO ATLETA. VALIDADE DO CONTRATO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR. TRANSFERÊNCIA DE JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATOS COM TERCEIROS. BARCELONA. AGENCIA. SCOUTING. ARRENDAMENTO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. FALTA DE VINCULAÇÃO DO OBJETO AO ATLETA. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. VERBAS RECEBIDAS COMO RETRIBUIÇÃO POR CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. CLUBE ESTRANGEIRO. VALORES FIXADOS COMO PERCENTUAL DA REMUNERAÇÃO ACORDADA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO. ART. 124, I DO CTN. ART. 44 DA LEI 9.430/96. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE A PARTIR DO ADVENTO DA MP 351/2007. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. CONVERSÃO DE CÂMBIO. ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relatora: Bianca Felicia Rothschild. Data de Julgamento: 15 de março de 2017. Data de Publicação: 11 de maio de 2017. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 fev. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 18471.001254/2005-87.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 18471.001254/2005-87. BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2102-001.487. CESSÃO DE DIREITOS DE PATRIMONIAIS DE AUTOR OU IMAGEM, NOME, MARCA OU VOZ PARA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. IMPLEMENTO DOS REQUISITOS DESSA TIPOLOGIA SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Órgão Julgador: 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relator: Giovanni Christian Nunes Campos. Data de Julgamento: 23 de agosto de 2011. Data de Publicação: 24 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 11 fev. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Imposto sobre a renda da pessoa física: perguntas e respostas**. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Recurso Especial n. 74.473-RJ (1995/0046745-3). DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME. Relator: Ministro Salvo de Figueiredo Teixeira. Órgão Julgador: Quarta Turma. Brasília, DF, 21/07/1999. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199500467453&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 10 de fevereiro de 2018.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 187. São Paulo: Dialética, 2011.

CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. Reflexões sobre o imposto de renda das pessoas físicas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 37. São Paulo: Dialética, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SANTOS, Celso Araújo. **Caso Donizete de Oliveira**: tributação das receitas de contrato de licença de uso de imagem auferidas por pessoa jurídica detida por desportistas – antes e depois do art. 129 da Lei n. 11.196/05. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Planejamento tributário: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2013, vol. 3.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CORREA, Walter Barbosa. **Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de**

**renda no Brasil.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Estudos do imposto de renda (em memória de Henry Tilbery).** São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1994.

FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário: entre o Positivismo Formalista e o Pós-Positivismo Valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para desconsideração dos negócios jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 223. São Paulo: Dialética, 2014.

FRASCINO, Isabela Schenberg; MEDAGLIA, Felipe Rufalco. **A prestação de serviços por pessoas jurídicas.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-levy-salomao/a-prestacao-de-servicos-por-pessoas-juridicas-27042017>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

FREITAS FILHO, Valeriano José de. **Natureza jurídica do direito de arena aos atletas profissionais de futebol no Brasil.** 2015. 75 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Baiana de Direito. Salvador, 2015. Orientador: Prof. Ms. Jaime Barreiros Neto

GLITZ, Frederico; TOAZZA, Gabriela Bortolan. **O contrato para disposição da imagem na perspectiva dos direitos da personalidade.** Disponível em: <[https://www.academia.edu/34539842/O\\_contrato\\_para\\_disposi%C3%A7%C3%A3o\\_da\\_imagem\\_na\\_perspectiva\\_dos\\_direitos\\_da\\_personalidade](https://www.academia.edu/34539842/O_contrato_para_disposi%C3%A7%C3%A3o_da_imagem_na_perspectiva_dos_direitos_da_personalidade)>. Acesso em: 07 fev. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. O planejamento tributário e o business purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 231. São Paulo: Dialética, 2014.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.** 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.

LOTT, Maíra Carvalhaes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil: uma abordagem conceitual e crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 210. São Paulo: Dialética, 2013.

MACHADO, Hudo de Brito. O conceito legalista de renda. Brasília: **Revista CEJ**, ANO XIII, n. 47, p. 5-9, out/dez. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. A falta de propósito negocial como fundamento para exigência de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 143. São Paulo: Dialética, 2007.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **Boechat obtém vitória no STJ e cancela autuação.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/boechat-obtem-vitoria-no-stj-e-cancela-autuacao-01022018>>. Acesso em: 03 fev. 2018.

MARTINS, Ives Gandra. Norma antielisão e o princípio da legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 173. São Paulo: Dialética, 2010.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, vol. 21, mar.-abr., 2003, pp 11-17. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp->

content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal\_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2018.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. **História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 10. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

QUEIROZ, Livia. **Prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/contraditorio/prestacao-de-servicospersonalissimos-por-pessoa-juridica-29052017>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

RAMOS, Rafael Teixeira. **Luvas e bichos do contrato de trabalho do atleta empregado**. Disponível em: <<http://ostrabalhistas.com.br/luvas-e-bichos-do-contrato-de-trabalho-do-atleta-empregado/>>. Acesso em: 07 jan. 2018.

REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 209. São Paulo: Dialética, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01. **Revista Dialética**, n. 159. São Paulo: Dialética, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica**. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Revista Dialética, 2010.

SCHREIBER, Anderson. **Direitos da personalidade**. São Paulo: Atlas, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2013.

TORTATO, Carlos Alexandre. **A cláusula de não concorrência (non-competite clause) e o imposto de renda sobre a pessoa física: crítica à jurisprudência do STJ**. São Paulo: Revista Dialética, 2015.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

YAMASHITA, Douglas. Incorporação às avessas: revisitando limites legais e jurisprudenciais ao planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 131. São Paulo: Dialética, 2006.