

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

CLEYBER CORREIA LIMA

DESAFIOS E ESTRATÉGIAS PARA A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE
DESPORTISTAS

SÃO PAULO

2019

CLEYBER CORREIA LIMA

**DESAFIOS E ESTRATÉGIAS PARA A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE
DESPORTISTAS**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Mestrado Profissional em Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Flávio Rubinstein

SÃO PAULO

2019

Lima, Cleyber Correia.

Desafios e estratégias para a tributação da renda de desportistas / Cleyber Correia Lima. - 2019.

103 f.

Orientador: Flávio Rubinstein.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Pessoa jurídica - Impostos. 3. Imposto de renda - Legislação. 4. Planejamento tributário. 5. Direito a própria imagem. I. Rubinstein, Flávio. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

CLEYBER CORREIA LIMA

**DESAFIOS E ESTRATÉGIAS PARA A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE
DESPORTISTAS**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Mestrado Profissional em Direito Tributário

Aprovado em: 24/10/2019

Banca Examinadora

Prof. Dr. Flávio Rubinstein (Orientador)
FGV DIREITO SP

Prof. Dr. Leonel Cesarino Pessoa
FGV DIREITO SP

Prof. Dr. Carlos Otávio Ferreira de Almeida
PUC-CAMPINAS

Profa. Dra. Simone Lahorgue Nunes
PUC-RJ

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu querido pai Raimundo Nonato (em memória), à minha mãe Maria do Espírito Santo, ao meu irmão Gleysson, que sempre me apoiaram e compreenderam minhas ausências, e à minha esposa Denice, que abriu mão de alguns dos seus projetos para estar ao meu lado em todos os momentos e acreditou na minha capacidade.

AGRADECIMENTOS

No fundo, este trabalho apresenta a necessidade da união de pessoas para o alcance de resultados extraordinários. O esporte mostra isso com extrema lucidez, até mesmo nas modalidades conhecidas como individuais, mas que guardam por detrás das cortinas uma equipe tão importante quanto à figura do atleta. É obvio que sem o atleta não haveria o esporte, mas sem a equipe o esporte não teria o mesmo nível e nem a mesma graça.

O resultado deste trabalho não é diferente. Não que se pretenda já colocá-lo em nível extraordinário, até porque qualquer classificação caberá à crítica e no decorrer de bons anos. Mas, se fosse uma tarefa individual e solitária, certamente não alcançaria a mesma qualidade.

Portanto, agradeço primeiramente aos meus colegas e amigos da 5ª Turma do Mestrado Profissional em Direito Tributário da FGV/SP, pelos intensos debates em sala de aula, pela troca de ideias nos corredores, em restaurantes e até no saguão do aeroporto, e pelo auxílio no desenvolvimento do tema e também do projeto, o qual foi debatido por todos na disciplina de Metodologia. Faço um agradecimento ainda maior ao amigo Telírio Saraiva, pela ajuda ao intermediar conversa com o Dr. Marcos Neder, advogado responsável pela defesa do jogador Neymar Júnior no CARF.

Agradeço aos queridos Professores da FGV/SP, que já eram meus ídolos antes do mestrado e tive a grata honra de poder conviver por alguns momentos, participar de debates e escrever artigos com alguns deles. Deixo agradecimento especial ao Professor Roberto Quiroga Mosquera, que logo nas primeiras semanas do mestrado disponibilizou espaço na agenda para conversarmos em seu escritório assuntos profissionais variados e conselhos inesquecíveis; à Professora Vanessa Rahal Canado, pela paciência em ouvir minhas inquietações e pelo conselho de avançar no tema deste trabalho; e à Professora Tathiane Piscitelli, que costuma testar o argumento com perguntas capciosas, mas sempre engrandecedores e motivacionais.

Agradeço com veemência ao Professor Flávio Rubinstein, que abraçou este projeto desde o início, com entusiasmo cativante e compreensão indescritível. Flávio trouxe estrutura a este trabalho e sempre fez apontamentos cirúrgicos, que engrandeceram a nossa pesquisa. Muito obrigado!

RESUMO

LIMA, Cleyber Correia. Desafios e estratégias para a tributação da renda de desportistas. Orient. Prof. Dr. Flávio Rubinstein. Dissertação (mestrado). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas - FGV/SP, 2019.

Este trabalho pretende examinar o tratamento tributário a ser conferido aos principais rendimentos recebidos por profissionais do desporto, com especial enfoque à discussão da renda decorrente da exploração do direito de imagem. O desenvolvimento do regime jurídico do direito de imagem atribuiu aspectos patrimoniais a esse direito, antes visto apenas sob a ótica personalíssima. Esse cenário possibilitou a exploração econômica da imagem mediante instrumentos negociais abrangidos pelo Direito Privado, tais como o contrato de gestão patrimonial e a licença de uso concedida à pessoa jurídica. Apesar da validade dos instrumentos utilizados, é necessário analisar quais rendimentos podem ser atribuídos à pessoa jurídica e quais, necessariamente, devem ser vinculados à pessoa física do desportista. A intensão da pesquisa é fixar parâmetros objetivos para a tributação sobre os rendimentos da atividade desportiva e sobre a renda produzida a partir da organização da atividade econômica de exploração do direito de imagem. Para isso, é importante revisar os conceitos e formas definidos na legislação interna e testar a coerência dos argumentos levantados pela Fazenda Nacional em alguns casos de autuação fiscal envolvendo profissionais do esporte e também outras personalidades públicas. O trabalho traz recomendações práticas para a utilização de contratos privados que buscam a otimização das atividades econômicas desenvolvidas pelo desportista e indica os cuidados imprescindíveis para a redução dos riscos tributários envolvidos.

Palavras chave: tributação da renda – desportistas – direito à imagem – planejamento tributário

ABSTRACT

LIMA, Cleyber Correia. Challenges and Strategies for Sportsperson Income Taxation. Orient. Prof. Dr. Flávio Rubinstein. Dissertation (master's degree). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas - FGV/SP, 2019.

This paper intends to examine the tax treatment to be conferred to the main users received by sports professionals, with special emphasis on the discussion of income arising from the exploitation of image rights. The development of the legal regime of image rights attributes patrimonial aspects to this right, previously seen only under the personality rights. This scenario enabled the economic exploitation of the image by means of negotiating instruments covered by Private Law, such as the asset management contract and license of use granted to the legal entity. Despite the validity of the instruments used, it is necessary to analyze which income can be attributed to the legal entity and which, necessarily, should be linked to the sportsman's physical person. The intention of the research is to establish objective parameters for taxation on the income of the sports activity and on the income produced from the organization of economic activity of exploitation of the image rights. For this, it is important to review the concepts and forms defined in domestic legislation and test the consistency of the arguments raised by the National Treasury in some cases of tax assessment involving sports professionals and also other public figures. The work provides practical recommendations for the use of private contracts that seek to optimize the economic activities developed by the sportspersons and indicates the essential care to reduce the tax risks involved.

Keywords: income taxation – sportsperson – image rights – tax planning

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**
- CC – Código Civil**
- CF – Constituição Federal**
- CLT – Consolidação das Leis do Trabalho**
- CDSP – Comunicação de Saída Definitiva**
- COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social**
- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**
- CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais**
- CTN – Código Tributário Nacional**
- DIRPF – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física**
- DSDP – Declaração de Saída Definitiva do País**
- EIRELI – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada**
- ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte**
- IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano**
- IR – Imposto de Renda**
- IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física**
- IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica**
- ISS – Imposto Sobre Serviços**
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico**
- PIS – Programa de Integração Social**
- RFB – Receita Federal do Brasil**
- RIR – Regulamento Geral do Imposto de Renda**
- STF – Supremo Tribunal Federal**
- STJ – Superior Tribunal de Justiça**
- TST – Tribunal Superior do Trabalho**

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. O REGIME JURÍDICO DO DIREITO À IMAGEM	13
1.1 O desenvolvimento do direito à imagem	13
1.2 O critério da disponibilidade da imagem e o Direito Tributário	15
1.3 O direito à imagem na legislação tributária	19
1.3.1 Histórico da legislação tributária e o art. 129 da Lei n. 11.196/2005	19
1.3.2 Alterações à Lei Pelé: caput do artigo 87-A e parágrafo único	24
2. O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA RENDA DA EXPLORAÇÃO DA IMAGEM E DOS DEMAIS RENDIMENTOS DESPORTIVOS	27
2.1 Aspectos formais para a exploração da imagem por pessoa jurídica	28
2.1.1 A autonomia da vontade na organização dos negócios jurídicos	28
2.1.2 Contrato de gestão patrimonial e a licença de uso	33
2.1.3 O consentimento como requisito de validade	35
2.2 A aplicação da norma tributária sobre o rendimento da exploração do direito à imagem por pessoa jurídica	39
2.2.1 A exploração do direito à imagem por pessoa jurídica empresarial	39
2.2.2 A remuneração pela licença de uso da imagem à entidade desportiva	43
2.2.3 A cessão da remuneração da imagem à EIRELI	46
2.2.4 A tributação dos rendimentos da imagem explorada por pessoa jurídica	49
2.3 Demais rendimentos da atividade desportiva e do direito à imagem	52
2.3.1 Salário e premiações	52
2.3.2 Direito de arena	54
2.4 Os rendimentos da atividade desportiva na Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla-tributação	57
2.4.1 Comentários ao artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação da renda	58
2.4.2 Os rendimentos suscetíveis de enquadramento no escopo do artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE	60
3. OS LIMITES DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS EFEITOS DA RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS	67
3.1 Os limites da fiscalização tributária na exploração do direito de imagem	67

3.1.1	As hipóteses do artigo 149, inciso VII, do CTN em relação à gestão da imagem por terceiro	67
3.1.2	O abuso de direito em matéria tributária	68
3.1.3	A dissimulação e o parágrafo único do artigo 116 do CTN	71
3.2	A reclassificação de rendimentos e a compensação de tributos	74
3.3	A imputação de responsabilidade tributária aos sócios	77
3.4	As penas pecuniárias aplicáveis e a não cumulação de multas	80
3.5	As propostas de alteração do lucro presumido na exploração do direito de imagem	84
	RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS	88
	CONCLUSÃO	94
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	96
	LINKS DE PÁGINAS ACESSADAS	101

INTRODUÇÃO

Os profissionais do desporto costumam participar de múltiplos negócios jurídicos, alguns vinculados à atividade profissional e outros por efeito do sucesso público no decorrer do desenvolvimento profissional. Essas atividades são, notoriamente, distintas, o que pode alterar a natureza jurídica da renda auferida.

O objetivo deste trabalho é analisar a tributação sobre os rendimentos mais comuns recebidos por desportistas, com especial atenção aos questionamentos do Fisco Federal à exploração do direito de imagem por meio de pessoa jurídica.

É menor a controvérsia em relação à imposição tributária sobre os rendimentos decorrentes da atividade laboral do atleta. O principal é estabelecer a correta identificação da renda diretamente vinculada às atividades desportivas (salários, premiações e bônus). O problema surge quando o atleta celebra contrato de gestão patrimonial da imagem com pessoa jurídica, que pode ser a própria entidade desportiva com a qual tenha vínculo de trabalho ou outra sociedade empresária.

Do ponto de vista do direito privado, as características da disponibilidade jurídica parcial e a disponibilidade econômica são próprias do direito de imagem, as quais, inclusive, o diferenciam em detrimento dos demais direitos da personalidade. Nesse sentido, certamente o contribuinte se apoiará sobre o direito à auto-organização, em busca de eficiência negocial, o que incluiu a economia tributária. No entanto, do outro lado, a Fazenda também buscará a melhor eficiência na arrecadação. Esse cenário seria bastante normal se houvesse critérios objetivos para a delimitação da liberdade do particular e se o Fisco não ultrapassasse os limites legais da competência fiscalizatória.

Este trabalho busca diminuir o estresse na relação entre o Fisco e o contribuinte, no que se refere à incidência do imposto sobre renda, trazendo um pouco mais de segurança jurídica aos profissionais do desporto que pretendem fazer uso da gestão organizada da imagem.

Para isso, será necessário revisitar a legislação aplicável aos negócios jurídicos e à atividade desportiva, rever o desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial do direito à imagem, analisar as estruturas mais comuns adotadas pelos esportistas e testar os principais argumentos da Fazenda e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que resultaram no redirecionamento da tributação do direito de imagem à pessoa física.

O trabalho foi estruturado em cinco partes, sendo o primeiro capítulo dedicado ao desenvolvimento da tutela jurídica sobre o direito à imagem e a relação com o direito tributário, sobretudo os requisitos formais de validade e a legislação aplicável sobre os rendimentos do profissional do desporto.

O segundo capítulo traz o tratamento tributário conferido à renda da imagem e aos demais rendimentos da atividade desportiva. Será abordado o tratamento tributário dado ao rendimento da imagem explorado por pessoa jurídica. Os demais rendimentos também serão tratados em tópicos específicos, com a indicação da tributação incidente sobre cada um deles. O último tópico desse capítulo discorre sobre os reflexos da tributação transnacional da renda para esportista que celebre contrato de trabalho com entidade desportiva estrangeira.

O terceiro capítulo aborda temas afetos à fiscalização tributária e à defesa do contribuinte. São fixados os limites da fiscalização tributária na revisão do negócio jurídico de gestão e exploração da imagem, e a necessidade de autorização judicial para a desconsideração de atos e negócios jurídicos válidos. Também são testados os argumentos do Fisco para a reclassificação de rendimentos, imputação de responsabilidade a terceiros e penas pecuniárias. Por fim, se faz referência às tentativas de alteração legislativa do regime do lucro presumido para a pessoa jurídica que exerce a gestão e exploração da imagem de terceiro.

A quarta parte do trabalho traz recomendações práticas ao profissional do desporto, com a finalidade de encontrar soluções às seguintes dúvidas:

- I) É possível a exploração econômica do direito à imagem por pessoa jurídica?
- II) Sendo possível, qual(is) seria(m) a(s) estrutura(s) jurídica(s) viável(is)?
- III) Essa(s) estrutura(s) seria(m) preservada(s) em caso de exercício da atividade desportiva no exterior?
- IV) Em caso de autuação fiscal, com base nos argumentos atualmente utilizados pela Fazenda e nos casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, qual(is) o(s) risco(s) envolvido(s)?

A quinta e última parte é dedicada à conclusão do trabalho, com o objetivo de complementar as recomendações apresentadas e selar o entendimento deste estudo.

1. O REGIME JURÍDICO DO DIREITO À IMAGEM

1.1 O desenvolvimento do direito à imagem

A imagem esteve, por muito tempo, à margem de proteção jurídica, tanto pela pouca reprodução por terceiros quanto pela limitação do alcance da divulgação em meios de comunicação de outrora. Antigamente, a reprodução da imagem humana não ultrapassava, por exemplo, a exposição do busto do patriarca na entrada da casa após sua morte, ou a representação artística em trabalhos específicos, sem repercussão social ou econômica em larga escala.

Para o Direito, imperava a teoria negativista, assim entendida como a corrente doutrinária que negava a existência do direito à própria imagem. A proteção existente era para o artista ou para o fotógrafo que figurasse como o criador ou o autor da imagem retratada, independentemente de autorização da pessoa representada. Rafael Marchetti Marcondes¹ cita, como exemplo, o caso de Biagio da Cesena, que teve sua feição pintada por Michelangelo de forma pejorativa na Capela Sistina. Biagio era mestre de cerimônia papal e expressou opinião negativa quanto às pinturas de Michelangelo na Capela, por entender ser indevida a exploração da nudez no interior de local sagrado. Em retaliação, o pintor retratou a imagem de Biagio na parte do juízo final, que fica logo atrás do altar mor. O mestre de cerimônia aparece no inferno, completamente nu, e com serpentes e demônios ao seu redor.

Ao se deparar com sua figura, Biagio requereu a retirada da própria imagem, mas à época não havia qualquer proteção jurídica expressa. Diz a história que o Papa Paulo III negou o pedido de Biagio uma vez que este estava retratado no inferno, local onde não possuía competência para agir. Como resultado, a imagem de Biagio continua na Capela Sistina sem qualquer alteração. Vigorou a liberdade do artista em detrimento da honra do representado.

A proteção à imagem somente evoluiu a partir do desenvolvimento dos aspectos subjetivos da honra, da intimidade, da vida privada e da identidade pessoal. Esses aspectos são marcos específicos para as chamadas teorias afirmativas, as quais passaram a considerar a imagem como direito da pessoa representada.

¹ MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação da Imagem de Artistas e Esportistas**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 58-59.

Com isso, a imagem foi elevada à categoria de direito da personalidade, como parte da propriedade individual e carregando consigo as características da essencialidade², indisponibilidade³ e intransmissibilidade⁴. Dessa forma, a utilização da imagem – como integrante da propriedade privada de um indivíduo – passou a depender de prévia autorização do seu titular ou da família.

Em 1958, o Tribunal de Seine, em Paris, protagonizou o primeiro registro de tutela judicial da imagem, em caso envolvendo a divulgação de retratos de uma famosa atriz francesa, conhecida pelo pseudônimo Rachel, no seu leito de morte. Nesse episódio, a família havia contratado fotógrafos para registrarem o sofrimento da atriz. O problema foi o vazamento dessas fotos e a reprodução da imagem da atriz por uma pintora, sem a autorização da família. A decisão do Tribunal de Seine foi pela busca, apreensão e inutilização das fotografias e desenhos porventura existentes.⁵

Essa decisão contrapõe o direito à imagem com o direito do autor e marca o desenvolvimento da teoria da vedação da reprodução da imagem de uma pessoa sem o seu o expresso consentimento ou da sua família.

Decisões como essa influenciaram a atualização normativa, no sentido de positivação da inviolabilidade do direito à imagem, sob pena de indenização devida por aquele que reproduzir ou utilizar a imagem de determinada pessoa sem o seu consentimento. No Direito Brasileiro, os incisos V e X do artigo 5º da Constituição Federal⁶ trazem semelhante previsão, ao assegurarem o direito à indenização pelo dano material decorrente da violação da imagem.

² Essa característica é própria dos direitos da personalidade, colocando a imagem como direito essencial à concepção jurídica da existência da pessoa humana.

³ Por ser essencial à existência humana, o titular da imagem não pode disponibilizar esse direito em favor de terceiros. Todavia, a indisponibilidade deve ser entendida em conjunto com a titularidade, ou seja, veda-se a disposição da titularidade do direito e não a transferência da gestão econômica para terceiro, mediante autorização específica para a representação em contratos de publicidade. Esse aspecto se tornou importante em razão da valorização da imagem de pessoas públicas e o desenvolvimento da teoria patrimonial da imagem, que continuou a ser parte dos direitos personalíssimos, mas ganhou contornos econômicos relevantes para também ser classificada como parte dos direitos patrimoniais.

⁴ A intransmissibilidade está ligada à impossibilidade de transmissão hereditária da imagem, isto é, a inseparabilidade da imagem, como atributo personalíssimo da pessoa do titular, mesmo após sua morte. A família ainda poderá exercer a proteção desse direito, bem como a gestão econômica, se o caso. Mas jamais haverá a transferência da titularidade para os herdeiros.

⁵ BERTI, Silma Mendes *apud* (coord.) ORSINI, Adriana Goulart de Sena; SANTIAGO, Mariana Ribeira; FÉLIX, Ynes da Silva. Teoria dos direitos fundamentais. Florianópolis: CONPEDI, 2015. Disponível em: <http://conpedi.danielolr.info/publicacoes/c178h0tg/3a01aj5a/1y7TZ0uxK7hC1b1j.pdf> . Acesso em: 14 fev. 2019.

⁶ BRASIL. CF/1988. Art. 5º. (...)

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

Todavia, ao mesmo tempo em que a legislação resguardou o direito à imagem, também lhe conferiu certa valoração econômica, ao definir como consequência de eventual violação, o pagamento de indenização pecuniária.

Desde então, o direito à imagem passou a ter características próprias, não extensíveis aos demais direitos da personalidade. Como destaca Carlos Alberto Bittar, embora o direito à imagem seja revestido dos elementos comuns aos direitos da personalidade, “Destaca-se, no entanto, dos demais, pelo aspecto da disponibilidade, que, com respeito a esse direito, assume dimensões de relevo, em função da prática consagrada de uso de imagem humana em publicidade (...)”.⁷

Assim, o que antes era visto apenas sob a ótica personalíssima, carimbada pelas características da indisponibilidade e intransferibilidade, deu lugar ao debate econômico e à exploração comercial da imagem.⁸ O reconhecimento da disponibilidade econômica promoveu o desdobramento da tutela jurídica sobre a imagem, a qual, apesar de exibir aspectos relevantes dos direitos personalíssimos, também agrega elemento econômico característico dos direitos patrimoniais.

Isso deu início ao terceiro e atual estágio da evolução desse direito, batizado de teoria da autonomia da imagem⁹, na qual o direito à imagem deixa de estar vinculado, por exemplo, ao direito à honra ou à intimidade, para se tornar espécie autônoma no gênero dos direitos da personalidade.

1.2 O critério da disponibilidade da imagem e o Direito Tributário

Os direitos da personalidade devem ser vistos como o conjunto de direitos que tutelam expressivos valores para a pessoa humana, o qual perpassa por uma “noção

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

⁷ BITTAR, Carlos Alberto. **Os Direitos da Personalidade**. 8. ed., rev., aum. e mod. por Eduardo C. B. Bittar. São Paulo: Saraiva, 2015.

⁸ A doutrina aceita, a longa data, a mitigação dos direitos fundamentais, especialmente quando enfrentam outras garantias igualmente constitucionais. Trazendo ao direito à imagem, sua proteção pode ser mitigada em razão de outros direitos e princípios fundamentais, como o direito à informação, a liberdade de expressão e ainda quando figurar como objeto contratual, de modo a refletir (também) o primado da livre iniciativa. Sobre o assunto, ver MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 162.

⁹ Cf. MARCONDES, Rafael Marchetti. Op. cit, p. 65-66.

fluída, em constante e cotidiana evolução, tendo o escopo de assegurar uma categoria fundamental para a efetivação da dignidade humana”.¹⁰

O desenvolvimento do direito à imagem é o melhor retrato dessa fluidez, que marca os direitos da personalidade como protegidos pelo Estado, mas com certa liberdade do titular quanto ao nível da sua exposição. Somente ao detentor do direito é cabível a ampliação ou restrição dos valores compreendidos na tutela da imagem.

O ordenamento jurídico garante, portanto, a preservação da autonomia do indivíduo detentor do direito, que apesar de ser indisponível na sua totalidade, pode sofrer movimentos elásticos no campo de proteção.

Especificamente em relação à imagem, o direito permitiu a mitigação do elemento da indisponibilidade, sobretudo a partir da inevitável evolução do aspecto patrimonial desse direito, que envolve a possibilidade de licença de uso da imagem-retrato¹¹ (disponibilidade parcial do direito personalíssimo) e a exploração econômica pelo próprio titular ou por terceiro (disponibilidade do direito patrimonial).

No ordenamento jurídico brasileiro, além da tímida autorização constitucional da disposição econômica da imagem¹², há decisões judiciais importantes nesse sentido, à exemplo do julgado proferido pela Quarta Turma do Superior Tribunal Justiça em fevereiro de 1999¹³, confirmando, expressamente, o caráter patrimonial do direito à imagem e garantindo a possibilidade da comercialização mediante contratos publicitários. O então Min. Relator Sálvio de Figueiredo dá destaque, em seu voto, às lições de Silma Mendes Berti, que em trabalho do ano de 1993 já desenvolvia o duplo aspecto do direito à imagem. Cita o Ministro:

Os contratos de utilização da imagem que, no passado, se limitavam à satisfação das atividades artísticas, voltam-se hoje para a sua comercialização, sobretudo no campo publicitário, em face da crescente preponderância do seu uso pelos meios de comunicação de massa.¹⁴

¹⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: teoria geral**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2008, p. 109.

¹¹ O direito à imagem, no seu aspecto personalíssimo, desdobra-se em imagem-retrato, assim entendida como a representação da forma exterior da pessoa humana; e imagem-atributo, que compreende os valores mais íntimos do detentor do direito, ou seja, os atributos que refletem a reputação do titular na sociedade.

¹² Op. cit. Art. 5º. (...) XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

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

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 74.473/RJ. Inteiro teor do acórdão. Voto do Min. Rel. Sálvio de Figueiredo. P. 8. Julgado em 23/02/1999. DJ 21/06/1999.

¹⁴ BERTI, Silma Mendes *apud* Min. Rel. Sálvio de Figueiredo. *Ibidem*.

Transcreve em outro trecho:

Pierre Kayser também ressalta o duplo conteúdo do direito à imagem que assegura tanto o interesse moral quanto o interesse material do indivíduo em relação a ela.

Esse duplo aspecto é, por certo, refletido na noção ambígua do direito à imagem, que não protege apenas o interesse moral que tem a pessoa de se opor à sua divulgação, em situações atentatórias à sua vida privada, mas assegura também a proteção do interesse material a que a sua imagem não seja explorada sem a devida autorização e confere-lhe o monopólio de sua exploração.

É então um direito de personalidade extrapatrimonial, protegendo interesses morais. É também um direito patrimonial assegurando a proteção de interesses materiais.¹⁵

É importante observar que o direito acompanhou uma realidade de mercado, na medida em que o conceito de imagem foi ampliado diante das estratégias de publicidade, ligando produtos à figura de personalidades públicas de relevante sucesso popular, mediante vantagem econômica decorrente do uso específico da imagem.

No mundo do esporte, fatores como a alta atratividade dos eventos desportivos e multiesportivos (olimpíadas, pan-americanos, jogos mundiais etc.), a internacionalização de algumas modalidades, como o futebol e o automobilismo, e a vinculação emotiva do público com atletas, agremiações e com as seleções esportivas nacionais, atraíram o patrocínio de variadas empresas que têm grande interesse de vincularem sua marca, produto ou serviço à pessoa do atleta ou ao clube desportivo.

A imagem realmente tomou proporção considerável, a ponto de não ser possível explorá-la senão de forma organizada. Para um atleta de alto nível, formador de opinião e com alcance incalculável de admiradores, a exploração econômica da imagem pode igualar ou até superar os rendimentos da sua profissão, diante da possibilidade de múltiplos contratos de publicidade.

Esse cenário incentivou a criação de estruturas empresariais autônomas, para a gestão da atividade econômica de exploração, utilização e reprodução da imagem de atletas e demais figuras públicas do esporte.

Em tese, a contratação ou constituição de pessoa jurídica para a gestão e exploração da imagem não apresenta nenhum vício jurídico, especialmente no âmbito do Direito Privado. Todavia, é inegável que esse formato é atrativo para o atleta e para a entidade desportiva, seja pelo ganho econômico com a vinculação da imagem do atleta com o clube, seja pela possibilidade de economia fiscal relevante para ambos. Também

¹⁵ Op. cit., p. 7-8

é inegável a existência de estruturas frágeis, criadas, normalmente, para alterar a realidade da relação jurídica e instituir questionável panorama de vantagem fiscal.

Obviamente, essas situações fictícias chamaram a atenção do Fisco Federal, que adotou maior rigor na revisão dos fatos declarados pelo contribuinte. O nível de exigência da fiscalização seria completamente normal se não houvesse alguns pontos de excesso de poder e certo grau de incoerência em parte do argumento, a exemplo das razões que fundamentaram o acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no julgamento do recurso especial interposto pelo jogador de futebol Darío Leonardo Conca (caso Conca), no sentido de não ser possível “(...) afirmar que a cessão do direito de imagem pelo titular configura atividade de natureza mercantil, com fim especulativo de lucro. A imagem é atributo pessoal o qual dela não pode ser separado.” Entende, ainda, que a exploração de direito personalíssimo deve ser tributada unicamente na pessoa física, por ser ela quem de fato mantém relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto de renda.¹⁶

O Fisco continua a vincular a licença de uso e a exploração econômica da imagem às características gerais dos direitos personalíssimos, sem se atentar à evolução da autonomia do direito à imagem. Como já mencionado, as prescrições Constitucionais e do Código Civil, os ensaios doutrinários e a jurisprudência nacional já reconheceram, há bastante tempo, a característica da disponibilidade parcial da imagem enquanto direito personalíssimo, bem como viés patrimonial para a exploração econômica.

Portanto, de modo geral, as implicações criadas pela autoridade fazendária têm o interesse de revisitar conceitos, terminologias, objeto social etc., que são elementos próprios do direito privado, ou seja, possuem normas específicas para o reconhecimento de vícios ou declaração de nulidade.

É certo que os rendimentos da imagem necessitam de limites objetivos, tanto com a finalidade de dar transparência e certeza jurídica aos contribuintes quanto pela melhor perspectiva da arrecadação pelo Fisco.

No entanto, a análise deve passar pelas ferramentas próprias contidas no direito local e dentro do campo de atuação da fiscalização tributária.

Se, de um lado, pode haver excessos na definição de rendimentos próprios da respectiva estrutura empresarial, de outro, há alguma generalização dos casos de exploração econômica da imagem por pessoa jurídica, como planejamentos tributários

¹⁶ BRASIL. CARF. Processo n. 18470.728514/2014-66, Acórdão n. 9202-007.322, 2ª Turma – CSRF.

abusivos ou, ainda, impróprios, por motivos às vezes pacificados, tal como o debate de considerar o direito à imagem como indisponível, sob o argumento de estar na seara dos direitos personalíssimos.

Todos esses pontos serão analisados no decorrer deste estudo. No momento, a contextualização tem o objetivo de apontar situações de interesse para o direito tributário. Por isso, é necessário aprofundar nos principais aspectos normativos e jurisprudencial relativos à matéria, a fim de fixar pontos claros à exploração dos direitos econômicos de imagem por meio de pessoas jurídicas.

1.3 O direito à imagem na legislação tributária

1.3.1 Histórico da legislação tributária e o art. 129 da Lei n. 11.196/2005

Antes de 2005, a legislação brasileira já continha algumas passagens com referência à tributação da renda de atividades personalíssimas na pessoa jurídica prestadora de serviços profissionais.

Mas é comum se deparar com o entendimento fazendário de que o Decreto 3.000, antigo RIR, vedava a exploração profissional de determinadas atividades econômicas por meio de pessoa jurídica. Por exemplo, ao julgar o caso envolvendo o apresentador de televisão Carlos Roberto Massa (caso Ratinho)¹⁷, o antigo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que o §2º do art. 150 do RIR¹⁸ não

¹⁷ BRASIL. CARF. Processo n. 10980.008215/2004-78, Acórdão n. 104-21.583, julgado pela quarta câmara do primeiro Conselho de Contribuintes em 24/05/2006.

¹⁸ BRASIL. Decreto n. 3.000/1999. RIR. Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

reconhecia como empresa individual a pessoa física que exercia a profissão de médico, engenheiro, advogado, contador, jornalista etc. Nesse sentido, concluiu por jamais ter havido permissão da legislação tributária para que essas pessoas físicas fossem tributadas como pessoas jurídicas.

Ocorre que essa norma é restrita à prática individual de determinadas profissões e não abrangia, nem na mais fértil interpretação, as sociedades profissionais ou aquelas por ventura constituídas para a exploração econômica do direito de imagem. Mesmo porque o art. 55 da Lei n. 9.430/1996¹⁹, reproduzido no art. 146 do antigo RIR, continha expressa previsão de serem as sociedades civis de prestação de serviços profissionais tributadas na forma das demais pessoas jurídicas.

As sociedades civis já eram tratadas como pessoas jurídicas desde a Lei n. 154/1947, a qual acrescentou o §2º ao artigo 44²⁰ do Decreto n. 5.844/1943. Desde então, a legislação tributária possui expressa aceitação da pessoa jurídica constituída para o exercício de atividades profissionais.

Voltando ao caso Ratinho, logo se nota a fragilidade do argumento construído no sentido de não haver autorização legal para a prática de determinadas atividades profissionais por pessoa jurídica. A afirmação toma por verdade absoluta o art. 150 do antigo RIR, que se limitava às atividades exploradas individualmente e se esquece da possibilidade de organização de profissionais para o desenvolvimento econômico da atividade na forma de sociedade.

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, -construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g").

¹⁹ BRASIL. Lei n. 9.430/1996. Art. 55. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pela imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

²⁰ Art. 44 As pessoas jurídicas, seja comercial ou civil o seu objetivo, pagarão, sobre os lucros apurados de conformidade com este decreto-lei, o imposto de acordo com a seguinte tabela: (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).

§ 2º As sociedades civis, de capital até Cr\$ 100.000,00, organizadas exclusivamente para a prestação de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, Veterinário, contador, pintor, escultor, despachante e de outros que se lhes possam assemelhar, pagarão o imposto de 3%. (Incluído pela Lei nº 154, de 1947).

De igual modo é a previsão do Código Civil de 2002, que apesar de afastar do conceito de empresário (individual) o exercício de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, excepciona a sociedade formada com o propósito de empresa²¹ e ainda possibilita a constituição de sociedade simples para todas as demais atividades não próprias de empresário²².

Logo, há mais de 70 anos a legislação nacional prevê a aceitação da sociedade profissional na forma de pessoa jurídica e, desde 2002, considera também o exercício empresarial de atividade profissional quando presente o elemento de empresa.

Se não bastasse, a Constituição Federal de 1988 assegura a autonomia privada e a livre iniciativa²³, o livre exercício de profissão²⁴, a liberdade de associação²⁵ e a liberdade de contratar²⁶. São todos preceitos fundamentais individuais e essenciais ao desenvolvimento econômico, os quais devem ter elevado prestígio e reconhecimento pelo direito tributário.

Todavia, ainda ressoa no Fisco a ideia de proibição de sociedades profissionais personalíssimas e de vedação da cessão do direito à exploração econômica da imagem. Mesmo diante de diversas passagens normativas com a indicação de legalidade dessas estruturas, as autoridades fiscais sustentam uma espécie de vedação tácita, o que motivou a inserção do art. 129 à Lei n. 11.196/2005.

De acordo com esse artigo, a sociedade profissional prestadora de serviços intelectuais, de natureza artística, científica ou cultural, ainda que detenha caráter personalíssimo e independente de designação de obrigações a sócio ou empregado, está sujeita, tão-somente, à legislação tributária e previdenciária aplicável às pessoas jurídicas²⁷.

²¹ BRASIL. Código Civil. Lei n. 10.406/2002. 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.

²² Ibidem. Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

²³ Op. cit. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

²⁴ Ibidem. Art. 5º. (...) XIII. XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

²⁵ Ibidem. Art. 5º. (...) XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

²⁶ Ibidem. Art. 5º. (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

²⁷ BRASIL. Lei n. 11.196/2005. Lei do Bem. 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

O texto empregado no artigo é bastante abrangente e vai a fundo na realidade das sociedades personalíssimas, prevendo, inclusive, que as obrigações designadas a sócio ou a terceiro não retiram a natureza da pessoa jurídica. A intenção do legislador foi clara no sentido de extirpar qualquer dúvida quanto à legislação aplicável às estruturas societárias para a prestação de serviços intelectuais e fragilizar tentativas administrativas de afastar a titularidade da tributação.

Mais interessante é notar que o artigo 129 não carrega nenhum instituto novo em seu conteúdo. Não cria conceito de serviços intelectuais, não cria direitos personalíssimos, não cria sociedade empresária prestadora de serviços e não cria tributos e nem regime fiscal distinto. A norma faz uso de conceitos e institutos já existentes para declarar a obviedade de serem aplicáveis à pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais as normas fiscais aplicáveis às pessoas jurídicas.

Retomando o histórico de linhas atrás, vimos que as sociedades civis de cunho profissional são consideradas pessoas jurídicas para fins de tributação desde 1947. Normas semelhantes foram reeditadas no decorrer dos anos e, especialmente em 2002, o Código Civil reconhece o elemento de empresa nas sociedades profissionais e ainda prevê a figura da sociedade simples, ou seja, sociedade não empresária reconhecida como pessoa jurídica.

O mesmo se diz do caráter personalíssimo e das obrigações vinculadas a sócios, que são características comuns até para entidades empresariais. Basta lembrar que um dos requisitos mais básicos para a sociedade limitada é a afeição entre sócios, de modo a haver limites à participação de pessoa estranha. Ademais, vários negócios estão intimamente atrelados à figura dos sócios e muitos outros chegam ao seu fim com a retirada ou morte de um dos sócios.

Como bem definido por Ives Gandra da Silva Martins²⁸:

O artigo 129 declara que a Constituição deve ser cumprida!!! É o obvio ululante. Se dissesse o contrário, seria flagrantemente inconstitucional. O diagnóstico é, portanto, absolutamente inócuo, visto que a lei declara o que declarado está na Carta Magna, mas num país, em que o direito de distorcer o texto supremo é um esporte governamental, não é mal que se reitere, por vias ordinárias, o princípio maior.

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.

²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As Sociedades de Serviços Personalíssimos** in Alterações Tributárias da MP do Bem – Lei 11.196/05 – MP 255 – São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 270.

Enfim, todas essas previsões seriam suficientes para a validade da exploração econômica da imagem, independentemente da existência de dispositivo semelhante ao referido art. 129. Mas, diante da insegurança jurídica criada, o Poder Legislativo entendeu por bem a edição desse dispositivo, em especial para conferir precisão e certeza à qualificação da conduta do contribuinte. De todo modo, o conteúdo não traz qualquer ineditismo normativo à gestão do direito de imagem por terceira pessoa, mesmo porque não altera e nem confere tratamento novo às pessoas jurídicas personalíssimas, haja vista já serem assim consideradas para fins fiscais desde a década de 1940.

Não obstante, a jurisprudência administrativa tem caminhado em sentido oposto. No caso do tenista Gustavo Kuerten (caso Guga)²⁹, julgado em novembro de 2016 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, restou definido, por voto de qualidade³⁰, o caráter inovador do referido artigo 129, de modo a não ser possível sua aplicação para fatos ocorridos anteriormente à sua vigência. As razões empregadas no voto vencedor, proferido pela relatora designada, Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, são bastante claras nesse sentido³¹:

Confirmando a conclusão acima, somente a partir de 2006 passou-se a admitir a possibilidade, em alguns casos, de tributação de rendimentos decorrentes de serviços personalíssimos na Pessoa Jurídica, nos termos do artigo 129, da Lei no 11.196, de 2005 (...).

(...) Destarte, conforme a jurisprudência reiterada do CARF, somente a partir da vigência do dispositivo legal acima é que passou a ser possível, em determinados casos, a tributação de valores decorrentes de relações jurídicas personalíssimas como prestação de serviços de sociedade. Isso porque o dispositivo introduz no sistema, na forma de ficção jurídica, regime jurídico contemplando situação que anteriormente não era permitida.

A transcrição acima demonstra a posição do Fisco de considerar o artigo 129 como inovação jurídica, no sentido de ser norma permissiva para situação antes proibida. Entretanto, além da existência de regulamentação tributária das sociedades personalíssimas há décadas, o posicionamento também se fragiliza quando se observa que a inteligência do julgado está na interpretação construída no julgamento do caso

²⁹ BRASIL. CARF. Processo n. 11516.000152/2004-51, Acórdão n. 9202-004.548, julgado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

³⁰ O voto de qualidade é técnica de julgamento, previsto no Regimento Interno do CARF, pelo qual o presidente do órgão julgador, que é sempre um representante da Fazenda Nacional, tem seu voto dobrado em caso de empate na votação. O resultado desse método de desempate é, no caso de dúvida, manter o entendimento favorável ao Fisco.

³¹ *Ibidem*, p. 53 do inteiro teor do julgamento.

Ratinho³², que estendeu para as sociedades civis profissionais a proibição estritamente vinculada à atividade profissional exercida individualmente.

1.3.2 Alterações à Lei Pelé: *caput* do artigo 87-A e parágrafo único

Apesar de todo o histórico da legislação tributária e da clara previsão do artigo 129 da Lei do Bem, a Fazenda Nacional manteve os questionamentos da licitude das sociedades personalíssimas e da possibilidade de transmissão dos direitos econômicos sobre a imagem.

No entender do Fisco Federal, as disposições anteriores, tanto da legislação do imposto de renda quanto do regramento das sociedades profissionais teriam aplicabilidade limitada a determinadas profissões³³.

A mesma postura é adotada em relação ao artigo 129 da Lei 11.196/2005, no sentido de não ser clara quanto à conceituação dos serviços intelectuais. Além do fundamento apresentado no tópico anterior, a Fazenda entende também que a prestação de serviço intelectual personalíssimo não abrangia a exploração econômica organizada do direito de imagem, no que pese a completude da norma que incluiu serviços intelectuais, artísticos e culturais.

Um exemplo prático pode ser observado no voto do Relator do caso Conca, o qual entende que o referido artigo 129 é específico aos serviços intelectuais, ou seja, não “(...) compreende a remuneração da cessão do uso do direito de imagem. Cessão de uso de imagem não se confunde com prestação de serviços, mas de [sic] exploração por terceiro de um patrimônio pessoal.” Esse fundamento é um contrassenso, na medida em que o dispositivo comentado inclui, expressamente, os serviços de natureza artística e cultural, ainda que prestados em caráter personalíssimo.

De outro lado, não obstante o reconhecimento pelo Relator de que a cessão da imagem seria exploração patrimonial por terceiro, contradiz, no parágrafo seguinte, com o argumento de que “A imagem é atributo pessoal o qual dela não pode ser separado”. Casos como esse demonstram a incerteza no tratamento tributário conferido à renda auferida com a exploração da imagem. A jurisprudência administrativa é vacilante e

³² Op. cit., p. 21.

³³ Ver caso Guga, citado no tópico anterior.

está calcada em argumentos confusos e destoantes dos conceitos e institutos estabelecidos no Direito Privado.

Diante da insegurança jurídica, especialmente após o entendimento adotado pela Fazenda, o Poder Legislativo foi novamente mobilizado para alterar a Lei 9.615/1998 (Lei Pelé), a fim de especificar o termo “exploração da imagem” e vinculá-lo, de forma expressa, à atividade desportiva.

O primeiro movimento legislativo foi para a inclusão do artigo 87-A à Lei Pelé, autorizando de forma direta e expressa a cessão ou exploração do direito ao uso da imagem do atleta. O artigo ainda prescreve a forma civil de contratação, de modo que as obrigações ali contidas não se confundem com o contrato especial de trabalho desportivo.³⁴

O enunciado do artigo 87-A buscou estabilizar o ordenamento jurídico nacional, tanto do ponto de vista tributário quanto trabalhista. Ao prever a licença de uso do direito de imagem do esportista e o tipo de contratação, o legislador explicita sua vontade de ultrapassar o debate conceitual dos direitos personalíssimos e também afasta a natureza salarial dos valores pagos a tal título.

Esperava-se que após a edição do artigo 87-A houvesse redução dos litígios administrativos e judiciais envolvendo profissionais do esporte. A especificidade da norma e a abrangência do seu conteúdo eram nítidos o suficiente para estancar a insegurança que se espraiava na exploração econômica do direito de imagem.

Mas os debates ficaram ainda maiores e com certa parcela de culpa dos clubes desportivos, que se apoiaram na nova norma para ampliar os pagamentos realizados aos esportistas por meio de pessoas jurídicas.

Embora não se tenha a pretensão de avançar sobre a seara trabalhista, é importante explicar que o debate tributário foi influenciado pela desproporção entre o salário e o direito de imagem. Na verdade, as insurgências ao rendimento do direito de imagem foram inicialmente mais incisivas em processos trabalhistas, nos quais alguns atletas buscaram o reconhecimento de que toda a remuneração recebida da entidade desportiva tinha natureza salarial. Isso aconteceu a partir da política duvidosa adotada por algumas agremiações, de vincular a maior parte dos rendimentos do atleta a direito

³⁴ BRASIL. Lei n. 9.615/1998. Lei Pelé. 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. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

de imagem, sem qualquer prova da efetiva exploração econômica. De início, essa estratégia era vantajosa para ambos. Mas, em situação de dificuldade financeira, era comum a entidade pagar ao atleta a parcela salarial e atrasar o rendimento da imagem, o qual teria natureza eminentemente civil. Então foi a partir dessas controvérsias no âmbito trabalhista que os esportistas passaram a figurar nos planos de fiscalização da Receita Federal.

Um dos casos mais emblemáticos envolveu o jogador de futebol Luiz Carlos Bombonato Goulart (caso Luizão)³⁵ e o Sport Club Corinthians Paulista. Na ocasião, o contrato de direito de imagem do atleta era equivalente a quase 90% da parcela mensal paga pelo clube. Essa desproporcionalidade, por si só, não caracterizaria a existência de vício na contratação. Todavia, a relativa expressão comercial da imagem do jogador e a inexistência de prova da exploração patrimonial, evidenciaram a artificialidade da estrutura criada para o recebimento de salário por meio de pessoa jurídica interposta.

Portanto, com a finalidade de conferir maior segurança ao esportista e limitar o pagamento via direito de imagem, em 2015, foi incluído o parágrafo único ao artigo 87-A da Lei Pelé. Essa norma limita o direito de imagem a 40% do total recebido pelo atleta, quando houver cessão do direito ao uso da imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo.³⁶

O legislador fixou, objetivamente, o limite ao uso da imagem pela entidade desportiva, trazendo segurança jurídica à relação com o Fisco Federal. Já o desportista, passou a ter parâmetro claro para compreender e discutir a arquitetura contratual apresentada por entidade desportiva.

³⁵ BRASIL. TRT da 2ª Região. Processo n. 00321200201202003.

³⁶ Op. cit., Art. 87-A (...) Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)

2. O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA RENDA DA EXPLORAÇÃO DA IMAGEM E DOS DEMAIS RENDIMENTOS DESPORTIVOS

A tributação da exploração econômica do direito à imagem, especialmente em relação às personalidades do esporte, tornou-se controversa a partir da conduta adotada pelas partes privadas, quanto à criação de estruturas negociais e societárias complexas para a gestão patrimonial desse direito.

Diante da evolução do tratamento jurídico dado ao direito de imagem, tornou-se comum a celebração de contrato de gestão e licença de uso, no qual a pessoa física autoriza determinada pessoa jurídica à exploração patrimonial do direito à própria imagem. Nesse caso, o rendimento auferido deixa de pertencer à pessoa física e atrai a tributação da renda para a pessoa jurídica que passou a ser detentora da gestão econômica.

À primeira vista, a estratégia pode aparentar mero planejamento para determinada economia fiscal, sobretudo pelo fato da alíquota média dos tributos que incidem na pessoa jurídica ser vantajosa frente a tributação da renda na pessoa física. Todavia, o tratamento conferido às pessoas jurídicas se justifica em política fiscal de incentivo à livre iniciativa, à organização de atividades econômicas, à formalização de negócios, à escalabilidade empresarial etc. Ainda que, em tese, tenha-se vantagem para o contribuinte, também há para o estado fiscal, que ganha em eficiência e amplitude da base tributável, tendo em vista a possibilidade de maior geração de receita e oportunidades de trabalho.

Portanto, o ponto central dessa controvérsia deve ser a existência da atividade empresarial praticada respectiva pela pessoa jurídica e a validade da estrutura negocial adotada, à luz das normas de Direito Privado. Havendo correção do contribuinte na formatação do negócio e materialidade da estrutura criada, não é coerente a autuação fiscal, por exemplo, com o argumento de indisponibilidade do direito à imagem, como ocorreu em decisão proferida em face do jogador de futebol Neymar Júnior e seus genitores (caso Neymar)³⁷ e também no julgamento do recurso especial interposto pelo

³⁷ De acordo com a transcrição do relatório contido na decisão proferida pela autoridade julgadora da impugnação ao auto de infração, transcrito pela Conselheira Relatora do caso Neymar, “O direito à imagem não poderia ter sido cedido pelo contribuinte à Neymar Sport, na forma do Contrato de Cessão de Imagem apresentado pelos Impugnantes (fl. 2581), uma vez que se trata de direito personalíssimo,

também jogador de futebol Darío Conca (caso Conca)³⁸, proferido recentemente pela CSRF.

Por isso, a importância de, primeiramente, posicionar a exploração da imagem como negócio jurídico de direito privado, considerar os requisitos de validade, os vícios juridicamente possíveis e, somente após, definir a incidência da norma tributária.

2.1 Aspectos formais para a exploração da imagem por pessoa jurídica

2.1.1 *A autonomia da vontade na organização dos negócios jurídicos*

A ramificação do Direito em Público e Privado é a subdivisão mais clássica das disciplinas jurídicas e auxilia no desenvolvimento da análise técnica das situações apresentadas ao Direito. A partir da definição do fato (em sentido lato) como parte do Direito Público ou do Direito Privado, torna-se possível estabelecer os elementos essenciais de validade e as balizas que servirão de limites à atuação dos sujeitos envolvidos.

Por exemplo, os negócios entre particulares são essencialmente tutelados pelos conceitos, institutos, princípios e normas que regem o Direito privado, com especial destaque à autonomia da vontade e à isonomia.

De outro lado, o Direito Tributário está agrupado no ramo do Direito Público e tem o objetivo de regular as situações entre o estado arrecadador e o particular contribuinte, numa relação que destaca a estrita legalidade e a supremacia do interesse público.

Embora as características de maior relevância do Direito Privado e do Direito Tributário sejam bastante contrárias, elas devem conviver em harmonia. Isso somente será possível diante dos limites da incidência de cada norma, o que pode ser estabelecido até mesmo pelo momento de tal incidência.

É suficiente, por exemplo, a percepção de que a organização do negócio antecede aos efeitos tributários, mesmo porque é necessário a estruturação da atividade a ser explorada para que se possa falar em transmissão patrimonial ou riqueza nova, que são fatos primordiais para a concreção da incidência tributária.

inalienável e intransferível". In CARF, processo n. 15983.720065/2015-11, Acórdão n. 2402-005.703, julgado pela 4ª Câmara / 2ª Turma da Segunda Seção do CARF.

³⁸ Op. cit., p. 20.

A tributação, entendida como forma de limitação do direito de propriedade, atua a partir de atos ou negócios do contribuinte, de cunho patrimonial. Portanto, a sua incidência depende de situações adjacentes, em sua maioria reguladas pelo Direito Privado.

Então, na discussão do nascer primeiro, ganha a estruturação da exploração da atividade econômica, a qual deve ser balizada pelos elementos do Direito Civil. Significa que na análise dos efeitos tributários, a organização privada somente poderá ser invalidada, desconstituída ou desconsiderada se o negócio jurídico contrariar alguns dos requisitos ou pressupostos de validade próprios do Direito Civil, Comercial etc.

Por isso, Martha Toribio defende haver relação de causa e efeito entre a estruturação civil do negócio e a aplicação da norma tributária, “(...) na medida em que o Direito Tributário atua, nesses casos, sobre esta realidade econômica própria do Direito Privado, e não moldando-a.”³⁹ Citando a doutrina do Professor espanhol García Novoa, a Autora continua⁴⁰:

Daí a constatação de García Novoa no sentido de que há dois planos distintos a serem considerados: de um lado, o contribuinte atua regido pelas normas de Direito Privado, que ordena seus atos e negócios, em função das regras de liberdade negocial e autonomia privada; de outro lado, o ordenamento tributário atua em outro plano, no qual o legislador decide que atos e negócios serão tipificados e de que forma o serão, podendo, inclusive, trazer outro tipo de classificação. Mas, ainda que para efeitos fiscais o ato ou negócio tenha uma significação fática, ele só existirá para o ordenamento tributário na medida em que exista para o Direito Privado.

Portanto, o particular deve atender, primeiramente, às normas privatistas que regulam o negócio por ele celebrado. As normas de Direito Tributário somente serão aplicadas no segundo momento e de acordo com os efeitos produzidos pelo negócio constituído.

Considerando a característica da autonomia da vontade nas relações privadas, o particular tem liberdade para organizar sua atividade econômica da forma que melhor atenda aos seus interesses. Vale lembrar que, entre particulares, considera-se permitida toda forma expressamente prevista em lei ou aquela que o sistema normativo não traga disposição proibitiva.⁴¹

³⁹ LEAO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 220.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 218-219

⁴¹ *Op. cit.* Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: (...) III - forma prescrita ou não defesa em lei.

Na doutrina de Fábio Ulhoa Coelho, a liberdade das partes é limitada pelas balizas definidas pela ordem jurídica privada e pela preservação da igualdade de condições. As “(...) relações entre particulares se pauta assim no reconhecimento, pela ordem em vigor, da relativa possibilidade de eles próprios compatibilizarem os seus interesses, num cenário jurídico de condições equilibradas”.⁴²

A auto regulação de interesses não é, portanto, um direito ilimitado e irrefreável. Todavia, suas fronteiras estão objetivamente dispostas no ordenamento jurídico, principalmente no ramo do direito ao qual está vinculada. Para isso, o Código Civil brasileiro vai a fundo na definição dos pressupostos de validade e requisitos para a formação do negócio jurídico (artigo 104); prescreve e conceitua os defeitos do negócio jurídico (artigo 138 a 165); e traz, ainda, todas as hipóteses de invalidade (art. 166 e 167).

Como bem concluiu Martha Toribio, “(...) não é o Direito Tributário que determina a inexistência ou invalidade de um negócio jurídico; ele simplesmente participa do resultado deste, quando existente e válido. Assim, é preciso examinar os vícios que atingem os negócios jurídicos”.⁴³

Esse tema poderia ser relativamente pacificado no Sistema Tributário Nacional, sobretudo diante do conteúdo previsto nos artigos 109 e 110 do CTN. O primeiro determina o uso dos princípios gerais de Direito Privado para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas. E o artigo 110 reconhece não caber à lei tributária alterar a definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Há expressa previsão legal de submissão do Direito Tributário aos princípios gerais, institutos, conceitos e formas do Direito Privado que regeram o negócio adjacente.

Mas não é o que se vê na prática da fiscalização tributária, especialmente no tratamento dado à exploração econômica do direito à imagem. Vimos no decorrer deste trabalho que o direito à imagem possui dupla feição, ora se amoldando à estrutura dos direitos da personalidade e ora à estrutura dos direitos patrimoniais. Do ponto de vista patrimonial, o direito pode ser objeto de negócio jurídico e este poderá ser organizado por qualquer forma prescrita em lei ou forma não expressamente proibida por lei.

⁴² COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. Volume I. 19º ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 25.

⁴³ LEAO, Martha Toribio. Op. cit., p. 220-221.

Nesse ínterim, não há impedimento para a exploração econômica da imagem, seja pelo próprio titular, seja por meio de licença de uso concedida à terceiro. Se o objeto e a causa jurídica são lícitos; se inexistem vícios ou defeitos no negócio jurídico; e se estrutura civil para tal exploração não encontra qualquer barreira legal; não cabe ao Direito Tributário, como norma de incidência posterior, ignorar as prescrições do Direito Privado para desconsiderar negócio jurídico válido, motivado por argumentos rasos e contraditórios, como o da indisponibilidade do direito personalíssimo, ou, ainda, com base em conceitos abertos, tais como a solidariedade fiscal e a capacidade contributiva.

O Direito Tributário é, por muitos, definido como norma de sobreposição, na medida em que atua sobre atos e fatos geralmente regulados por outros ramos do Direito. Mas essa relação, embora autônoma, não coloca qualquer dos ramos do Direito em nível sobrejacente, mesmo porque cada qual atua nos limites das balizas que delimitam o seu campo de incidência. A característica de sobreposição ou superposição apenas autoriza a aplicação da norma tributária sobre as relações instauradas a partir de formas definidas ou não proibidas por outras normas do mesmo ordenamento jurídico.

Mais uma vez, verifica-se que a incidência tributária é efeito de uma relação antecedente, formada em grande maioria de acordo com o Direito Privado. Isso quer dizer que a baliza delimitadora do início da eficácia tributária é o ato ou negócio jurídico já instaurado, de modo a não caber a tal norma desconsiderar ou desconstituir a formatação dessa relação anterior.

Há situações especiais na norma tributária, como a previsão do artigo 5º da Lei 9.716/1998⁴⁴, o qual equipara a atividade nitidamente comercial de revenda de veículos usados à operação de consignação, para fins tributários. A intenção foi reduzir a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a operação, com a revalorização da atividade para que a receita bruta seja a diferença entre o preço de compra e o preço de revenda. Nesse caso, a norma criou espécie de ficção jurídica para a melhor tributação de determinada atividade. Mas veja que a operação mercantil da compra e venda – negócio jurídico antecedente – continua intacta para todos os efeitos não tributários.

⁴⁴ BRASIL. Lei n. 9.716/1998. Art. 5º. As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

É importante fixar que a equiparação proposta pela lei tributária não altera a realidade fática do negócio e nem a relação das partes com os demais ramos do Direito. A legislação tributária, mesmo com toda a autonomia que lhe é peculiar, deve manter a harmonia do ordenamento jurídico e se relacionar em igual nível com as outras disciplinas do Direito.

Ainda que se possa pensar na supremacia do interesse público e no primado da solidariedade, tais valores não são ilimitados. A Constituição Federal dedicou espaço expressivo em seu texto para regular a atuação do Estado sobre o contribuinte, submetendo-o a valores imprescindíveis ao estado de direito, como a estrita legalidade e a segurança jurídica. Assim, não pode o Estado intervir sobre a conduta e sobre o patrimônio do particular sem lei anterior expressa nesse sentido e sem a preservação da estabilidade no cenário jurídico.

A vedação da interferência de um ramo do direito na área de atuação de outro é exatamente para a manutenção da segurança jurídica, como mecanismo para a plena eficácia do ordenamento. Até mesmo o professor português Casalta Nabais, defensor de um direito fundamental de pagar impostos, define a segurança jurídica como limite formal da tributação enquanto norma fundamentalmente disposta para alinhar a atividade do legislador. Para o Professor⁴⁵:

(...) esta protecção da confiança pressupõe, por seu turno, a segurança jurídica do direito objectivo, ou seja, das normas jurídicas enquanto padrões ou critérios de actuação dos indivíduos e de decisão das entidades públicas, que exprime, de um lado, a estabilidade ou segurança jurídica *ex post*, que implica não poderem ser arbitrariamente modificados os critérios ou padrões de actuação dos particulares por parte das entidades públicas, e calculabilidade por parte dos cidadãos em relação aos efeitos jurídicos dos actos públicos, mormente actos normativos.

A previsibilidade do direito, mormente na tributação, é essencial para as transações privadas, tanto para a análise de risco quanto para a mensuração do custo do negócio. Se não cabe ao Direito Tributário interferir na definição e alcance de institutos, conceitos e formas jurídicas que estão no campo de incidência de outros ramos do direito; ainda mais restrita deve ser a atuação da fiscalização tributária, que somente deve agir pautada pela expressa previsão legal e pela preservação da certeza do direito.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 396.

Portanto, nem a lei tributária e nem a autoridade fiscal possuem legitimidade para deturpar a estruturação jurídica do negócio privado, quando esse for validado sob o prisma das normas que lhe são próprias.

2.1.2 Contrato de gestão patrimonial e a licença de uso

Diante da teoria da autonomia do direito à imagem e do desenvolvimento do aspecto econômico, é seguro afirmar que o ordenamento jurídico reconheceu a configuração negocial da imagem, no sentido de possibilitar sua inclusão como objeto de negócios jurídicos formais.

No âmbito desportivo, a imagem pode figurar como objeto de: i) contrato de gestão patrimonial pela entidade desportiva ou por pessoa física ou jurídica independente; ii) contrato de licença de uso em favor da entidade desportiva, marcas patrocinadoras ou atividades publicitárias; e iii) exploração da imagem em obra coletiva, mais conhecida como direito de arena.

Todas essas situações configuram negócios jurídicos distintos e devem ser analisadas separadamente. No primeiro cenário, o contrato firmado será, unicamente, de gestão patrimonial da imagem, no qual o aspecto econômico será gerido e explorado pela agremiação desportiva ou por terceira pessoa, seja ela física ou jurídica.

Observa-se que o atleta profissional poderá optar por trabalhar a própria imagem no tempo que lhe sobra ou preferir por autorizar que o trabalho sobre o seu patrimônio seja desenvolvido por terceiro. É como vender uma casa: o proprietário pode anunciá-la em meios de comunicação ou contratar uma imobiliária para fazer isso. No primeiro, temos a atividade particular do proprietário e no segundo temos a atividade econômica da pessoa jurídica constituída para a administração e venda de bens de terceiros.

Apesar de utilizar outros termos, o Conselheiro Relator do caso Conca⁴⁶ chega à definição parecida das espécies contratuais ao comparar a gestão da imagem com a licença de uso. Em trecho do voto, há a distinção de duas situações envolvendo o direito de imagem, que, por vezes, “(...) são referidas indistintamente como cessão de direito de imagem: uma é a cessão do direito de uso da imagem (para fins publicitários, por exemplo) mediante remuneração ao seu titular; a outra é a cessão dos direitos de exploração econômica”.

⁴⁶ Op. cit., p. 13-14.

O Relator admite a primeira situação (licença de uso), mas entende ser discutível a possibilidade jurídica da segunda (gestão patrimonial). A dúvida suscitada estaria na definição do contribuinte a partir da materialidade do fato, no sentido de quando o fato é próprio da pessoa física e quando é da pessoa jurídica. Nesse caminho, o rendimento auferido mediante serviço personalíssimo seria fato próprio da pessoa física, o que inviabilizaria a possibilidade jurídica do contrato de exploração econômica da imagem.

O problema desse entendimento está em colocar o Direito Tributário à frente do Direito Privado, ou seja, o efeito à frente da causa. Veja que as razões de decidir da CSRF considera, apenas, a viabilidade jurídica tributária da gestão da imagem por terceiro, sem antes se debruçar sobre os aspectos dessa exploração econômica, que, na verdade, não passa de simples gestão patrimonial. Há, novamente, fragilidade no argumento do Fisco, uma vez limitar o desenvolvimento patrimonial da imagem às participações do atleta em eventos publicitários. Um ponto é a imagem-retrato atribuída à participação personalíssima do titular; e outro é a atividade empresarial de administração da imagem enquanto patrimônio, que vai muito além da presença física do profissional desportivo.

Destarte, do ponto de vista do Direito Privado, a gestão da imagem (patrimônio) é negócio jurídico lícito, possível e determinável, sendo bastante comum, se comparado à gestão organizada e com finalidade lucrativa, como ocorre com outros direitos patrimoniais. É importante reforçar que o elemento de empresa está presente na gestão organizada da imagem, que compreende a análise de contratos, busca de oportunidades, valoração do objeto negociável, escalabilidade, controle financeiro e logística.

Nesse sentido, o contribuinte precisa conseguir materializar essas atividades ou outras semelhantes, a fim de comprovar a validade do negócio jurídico à luz do direito privado. A partir disso, não há dúvidas de que o rendimento tenha sido gerado na pessoa jurídica, independentemente da participação direta dos sócios ou do contratante.

Já o contrato de licença de uso (ou cessão do direito de uso) se refere à autorização do detentor do direito para permitir o uso e reprodução publicitária da própria imagem, normalmente vinculando-a a determinado produto ou serviço. Esse contrato tem como núcleo a cessão da mera utilização da imagem, de forma gratuita ou onerosa, por prazo determinado ou indeterminado.

É comum a inclusão de cláusula de licença de uso no contrato de gestão patrimonial, com prazo indeterminado e independente do desdobramento econômico. O objetivo é autorizar o gestor a firmar, diretamente, compromissos com patrocinadoras

ou contratos com finalidade publicitária, sem a necessidade de participação pessoal do atleta na fase de negociação.

Todavia, a licença de uso não exclui a necessidade do consentimento⁴⁷ específico do titular, que é requisito imprescindível para cada contrato firmado. Em termos práticos, o contrato de gestão é diferente da licença de uso e esta, por sua vez, somente se perfaz com a anuência do atleta, ainda que tácita, sob pena de invalidade do negócio firmado.

Com isso, fica mais clara a razão para a tributação, na pessoa jurídica, do rendimento decorrente da imagem do profissional desportivo. Percebe-se que, a partir da eficácia do contrato de gestão, a renda auferida passa a ser juridicamente atribuída àquele que efetivamente desempenhou a exploração econômica do direito patrimonial.

Obviamente, o Fisco ainda poderá discutir a validade do negócio realizado, desde que observe os limites da fiscalização tributária⁴⁸ e, se for o caso, observe também o procedimento legal para a desconsideração da personalidade jurídica, conforme remissão ao artigo 50 do Código Civil, presente na parte final do artigo 129 da Lei n. 11.196/2005.⁴⁹

2.1.3 O consentimento como requisito de validade

O contrato de gestão e a licença de uso representam a materialização do aspecto da disponibilidade do direito de imagem. Enquanto o primeiro se vincula ao viés econômico, o segundo aponta para a característica que diferencia a imagem dos demais direitos da personalidade, ou seja, a disposição parcial do direito em si, em especial da imagem-retrato, que é a representação externa da pessoa humana.

Porém, o exercício da disponibilidade necessita de certos requisitos de validade, previsto no âmbito do Direito Civil. Foi abordado, no capítulo introdutório, que o

⁴⁷ Ver o tópico seguinte, dedicado ao requisito do consentimento.

⁴⁸ Ver tópico 3.1.

⁴⁹ A Lei n. 13.874/2019 – Lei da Liberdade Econômica inseriu o artigo 49-A no Código Civil e alterou a redação do artigo 50 do mesmo Código, com o objetivo de preservar a proteção à personalidade da pessoa jurídica. O referido artigo 49-A torna expressa a autonomia patrimonial e a desvinculação da pessoa jurídica com as pessoas dos seus sócios, associados, instituidores ou administradores. Já o artigo 50 passou a conceituar as hipóteses que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica, definindo o que vem a ser desvio de finalidade e confusão patrimonial. Portanto, o ordenamento jurídico brasileiro adota claramente a regra geral de preservação e proteção da autonomia jurídica e patrimonial da pessoa jurídica, cuja personalidade somente poderá ser afastada em casos excepcionais, de comprovado uso abusivo da entidade jurídica e sempre mediante a necessária intervenção judicial.

direito à imagem passou a figurar expressamente na Constituição Federal de 1988, com previsão de indenização por eventual dano material ou moral decorrente da sua violação, ou seja, do uso não autorizado. Nesses termos, a Constituição da República Federativa do Brasil adotou a teoria do consentimento para qualquer utilização da imagem do indivíduo, sob pena do dever de indenizar.

O Código Civil de 2002 deixou ainda mais clara a necessidade de consentimento ao iniciar o artigo 20 com a ressalva da necessidade de autorização para a utilização da imagem de uma pessoa. Esse dispositivo diz que a reprodução da imagem poderá ser proibida, salvo se houver autorização em sentido contrário. Em caso de morte ou ausência do retratado, o parágrafo único do mesmo artigo estende a legitimidade para o consentimento ao cônjuge, aos ascendentes e aos descendentes.⁵⁰

Apesar do detalhamento da legislação nacional, coube à doutrina e à jurisprudência a descrição da forma jurídica válida para a autorização do uso e reprodução da imagem. A dúvida inicial era em relação à possibilidade ou não do consentimento tácito ou presumido.

Henrique Loureiro⁵¹, em Dissertação de Mestrado intitulada “Direito à Imagem”, trata o consentimento como o tema fundamental para a matéria e sintetiza a dicotomia civilista em autorização necessária e autorização não necessária.

Ao citar o entendimento de Antônio Chaves e Maria Helena Diniz, que encabeçaram a posição da autorização tácita, o autor demonstra que, na verdade, os exemplos citados pelos respectivos juristas em suas obras se referiam a episódios de interesse público, já ressaltados no artigo 20 do Código Civil e que, portanto, independem de autorização do titular.⁵²

Em analogia ao artigo 20 da Lei 8.610/98, que se refere ao direito do autor e determina a autorização prévia e expressa, Henrique Loureiro⁵³ conclui:

⁵⁰ Op. cit. Art. 20. Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais.

Parágrafo único. Em se tratando de morto ou de ausente, são partes legítimas para requerer essa proteção o cônjuge, os ascendentes ou os descendentes.

⁵¹ LOUREIRO, Henrique Vergueiro. **Direito à Imagem**. Orient. Prof. Dr. Rogério Ferraz Donnini. 198 fls. Dissertação (mestrado). São Paulo: PUC, 2005. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/5983>, acesso em 10 fev. 2019.

⁵² *Ibidem*, p. 80.

⁵³ *Ibidem*, p. 82.

O consentimento deverá ser dado de forma específica e interpretado restritivamente. É eficaz apenas em relação à pessoa ou pessoas a quem foi dado, para o estrito fim determinado, não podendo vir a ser utilizada a imagem além dos limites da autorização.

De outro lado, na análise individual de casos concretos, a jurisprudência tem aceitado o consentimento presumido, especialmente quando a situação apresentar elementos de indiscutível veiculação da imagem e que seja improvável o não conhecimento do objeto pelo participante.

Esse é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ), à exemplo das razões de decidir apresentadas no julgamento do REsp n. 1.630.851/SP⁵⁴, da relatoria do Ministro Paulo de Tarso Sanseverino:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO CIVIL. DIREITOS AUTORAIS E DIREITOS DA PERSONALIDADE. GRAVAÇÃO DE VOZ. COMERCIALIZAÇÃO E UTILIZAÇÃO PELA RÉ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/73. NÃO OCORRÊNCIA. DIREITOS AUTORAIS. GRAVAÇÃO DE MENSAGEM TELEFÔNICA QUE NÃO CONFIGURA DIREITO CONEXO AO DE AUTOR, NÃO ESTANDO PROTEGIDA PELA LEI DE DIREITOS AUTORAIS. PROTEÇÃO À VOZ COMO DIREITO DA PERSONALIDADE. POSSIBILIDADE DE DISPOSIÇÃO VOLUNTÁRIA, DESDE QUE NÃO PERMANENTE NEM GERAL. AUTORIZAÇÃO PARA A UTILIZAÇÃO DA GRAVAÇÃO DA VOZ QUE PODE SER PRESUMIDA NO PRESENTE CASO. GRAVAÇÃO REALIZADA ESPECIFICAMENTE PARA AS NECESSIDADES DE QUEM A UTILIZA. UTILIZAÇÃO CORRESPONDENTE AO FIM COM QUE REALIZADA A GRAVAÇÃO. INDENIZAÇÃO NÃO DEVIDA.

1. Pretensão da autora de condenação da empresa requerida ao pagamento de indenização pela utilização de gravação de sua voz sem sua autorização, com fins alegadamente comerciais, por ser ela objeto de proteção tanto da legislação relativa aos direitos autorais, como aos direitos da personalidade.

(...)

7. Os direitos da personalidade podem ser objeto de disposição voluntária, desde que não permanente nem geral, estando seu exercício condicionado à prévia autorização do titular e devendo sua utilização estar de acordo com o contrato. Enunciado n. 4 da I Jornada de Direito Civil.

8. Caso concreto em que a autorização da autora deve ser presumida, pois realizou gravação de voz a ser precisamente veiculada na central telefônica da ré, atendendo especificamente às suas necessidades. (...)

No caso julgado, a Recorrente havia efetuado gravações personalizadas à Recorrida, que seriam utilizadas na central telefônica desta última. Para os julgadores, o fato indiscutível da gravação, denota a autorização da Recorrente e a utilização estrita às necessidades iniciais da Recorrida. Nesse sentido, as provas apresentadas no processo deram sentido à presunção de consentimento da titular do direito, bem como à

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Terceira Turma. Recurso Especial: REsp. n. 1.630.851/SP. Recorrente: Rita de Cassia Corrêa. Recorrido: Microsoft Informática Ltda. Relator: Ministro Paulo de Tarso Sanseverino. Julgado em 27 abr. 2017.

inexistência de outros fatos a indicarem a extrapolação do limite conferido à respectiva reprodução.

Diante da posição majoritária da doutrina e da tese firmada pela jurisprudência do STJ, é possível concluir ser o consentimento requisito imprescindível para a validade do negócio jurídico que tenha por objeto a utilização e reprodução da imagem de terceiro. Em regra, o consentimento deve ser expresso, formal, específico e limitado, tendo como exceção apenas a possibilidade de mitigar as características de ser expresso e formal a partir do reconhecimento da sua presunção em análise judicial do caso concreto.

Logo, percebe-se que mesmo na declaração judicial do consentimento tácito, mantém-se a necessidade da especificidade e limitação. O Direito Civil não permite a autorização genérica e ilimitada à terceiro para o uso da imagem de outro.

Contudo, o consentimento específico do atleta para cada contrato de publicidade já foi interpretado pela fiscalização tributária como indício de atividade realizada exclusivamente pela pessoa do atleta, o que atrairia a tributação dos rendimentos à pessoa física.

Tendo como o exemplo o caso Neymar, o fiscal chamou atenção à autorização e à cessão do uso dos direitos de imagem feitas diretamente pelo jogador, em contrato com a empresa Red Bull. A Relatora do caso descreve o entendimento da fiscalização no sentido de que as cláusulas do contrato com a Red Bull, o que incluiu o consentimento pessoal e específico, demonstrariam a ficção do “Contrato de Cessão de Imagem” formalizado entre a pessoa física Neymar Jr. e a empresa Neymar Sports.⁵⁵

Porém, como analisado, a anuência formal e específica é requisito de Direito Civil, essencial para a validade do negócio jurídico e, como tal, não produz efeitos sobre o contrato de gestão patrimonial e nem desnatura as atividades da pessoa física ou jurídica que explora a imagem de outrem.

Aplica-se, aqui, a disposição do artigo 110 do Código Tributário Nacional⁵⁶, que veda ao Direito Tributário alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas próprios do Direito Privado.

⁵⁵ BRASIL. CARF. Processo n. 15983.720065/2015-11. Ibidem, p. 94. Fl. 16604.

⁵⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172/1966. 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.

Portanto, ainda que haja contrato de exploração e gestão patrimonial da imagem entre o titular e outra pessoa, o consentimento do titular é regulado pelo Direito Civil como etapa imprescindível para o uso específico da imagem por terceiro. Trata-se de instituto jurídico privado, que não pode ter seu conteúdo e alcance alterado pelo Direito Tributário, muito menos para servir de indício para a presunção de situação fictícia ou dissimulada.

2.2 A aplicação da norma tributária sobre o rendimento da exploração do direito à imagem por pessoa jurídica

2.2.1 A exploração do direito à imagem por pessoa jurídica empresarial

Por bastante tempo, a jurisprudência administrativa fiscal se desenhou em sentido contrário à exploração do direito à imagem por meio de pessoa jurídica. Não é incomum se deparar com argumentos que ainda retratam a indisponibilidade do direito à imagem ou a necessária tributação na pessoa física de rendimentos oriundos de serviços de natureza personalíssima.

No julgamento do caso Guga, pela Câmara Superior do CARF⁵⁷, ficou definido que os rendimentos auferidos a partir de serviços eminentemente pessoais devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço. O argumento da fiscalização tributária, confirmado pela CSRF, é no sentido de que a exploração econômica da imagem se resumiria a serviços personalíssimos, “(...) tais como realizar entrevistas, usar determinadas peças de vestuário e estar presente em eventos específicos (...)”⁵⁸. Nesse sentido, haveria erro na qualificação do fato e a pessoa jurídica figuraria como mera empresa interposta, sem qualquer atividade econômica relevante.

Em julgado mais recente (caso Conca⁵⁹), a CSRF repetiu o argumento da necessária tributação na pessoa física, “(...) que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador (...)”⁶⁰. Embora, nesse caso, a CSRF tenha se curvado à possibilidade legal de atribuir o rendimento à empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI⁶¹, manteve o discurso pautado na prestação de serviços personalíssimos para desconsiderar a atividade da pessoa jurídica.

⁵⁷ BRASIL. CARF. Acórdão n. 9202-004.548. Julgado pela 2ª Turma da CSRF, 23 de novembro de 2016.

⁵⁸ Ibidem, p. 53 do inteiro teor do Acórdão.

⁵⁹ BRASIL. CARF. Acórdão n. 9202-007.322. Julgado pela 2ª Turma da CSRF, 25 de outubro de 2018.

⁶⁰ Ibidem. Acórdão.

⁶¹ Ver item 2.2.3 deste trabalho.

Portanto, a jurisprudência administrativa fomenta a dúvida quanto à validade ou não da criação de estrutura societária para a gestão e comercialização do aspecto patrimonial do direito à imagem ou a concessão de licença de uso para pessoa jurídica da qual o titular do direito não faça parte do respectivo quadro social.

O principal argumento do Fisco para negar as organizações societárias nesse tema continua a ser a necessidade de obrigações personalíssimas a serem executadas pelo titular da imagem e a existência de um único ativo na pessoa jurídica. Essas características evidenciariam o trabalho exercido por pessoa física, então titular da renda porventura auferida.

Voltando ao voto condutor do caso Conca, a Câmara Superior firma seu entendimento na ideia de ser juridicamente impossível a cessão do direito de imagem para exploração econômica por terceiro⁶², uma vez alterar a titularidade do rendimento para fins de incidência do imposto de renda. Para o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, quem proferiu o voto vencedor, “(...) os lucros, entendidos estes como produto da atividade comercial e/ou especulativa, são tributados como imposto de renda de pessoas jurídicas; os rendimentos decorrentes do trabalho pessoal são tributados como rendimentos de pessoas físicas (...)”⁶³.

Porém, esse argumento se fragiliza ao percebermos que os negócios de qualquer pessoa jurídica são realizados por pessoas físicas ou por recursos tecnológicos, os quais, em algum momento, tiveram atuação humana. Certamente, a presença física do sócio em determinadas atividades não exclui a regularidade da pessoa jurídica e nem os negócios por ela firmados.

Não é lógico afastar a pessoa jurídica e ignorar sua existência para fins fiscais, tão somente porque para a exploração do objeto social há a necessidade de contribuição pessoal de um dos sócios, mesmo porque todos os atos da pessoa jurídica são fruto da ação humana.

A pessoa jurídica, como instituto do Direito, já retrata uma realidade puramente jurídica, cuja existência depende apenas de determinadas condições legais. Como não há qualquer interesse de adentrar na discussão das teorias da pessoa jurídica, importa a este trabalho a compreensão do estado imaterial desse instituto, o qual foi criado a partir

⁶² BRASIL. CARF. Acórdão n. 9202-007.322. Julgado pela 2ª Turma da CSRF, 25 de outubro de 2018. P. 18 do inteiro teor.

⁶³ Idem. Ibidem, p. 15-16 do inteiro teor.

do interesse social de conceber personalidade jurídica à união de pessoas que visam determinada finalidade comum.

O interesse social da união de esforços está no volume de negócios que são proporcionados pela pessoa jurídica em detrimento da individualidade da pessoa física⁶⁴. Não há dúvidas da maior escalabilidade dos negócios realizados pela pessoa jurídica, o que proporciona a circulação de riqueza, a criação de empregos, o desenvolvimento tecnológico etc.

Se pensarmos à fundo, tudo o que é realizado pelas pessoas jurídicas de direito privado é suscetível de realização por qualquer pessoa física. Mas provavelmente seria em menor proporção e com maior dificuldade de controle, inclusive, para o estado fiscal.⁶⁵

Portanto, há interesse do próprio Estado no reconhecimento da pessoa jurídica como entidade dotada de personalidade jurídica própria e também na preservação da atividade por ela desempenhada.

Ademais, a exploração do viés patrimonial do direito à imagem, assim como qualquer outro, pode ser realizada de forma economicamente organizada, com a finalidade de maximizar a atividade, tanto com aumento no volume de negócios, como na agregação de valor e ampliação do poder de marketing da imagem de determinado atleta.

É importantíssimo esclarecer que a atividade da pessoa jurídica, nesse caso, não se limita aos serviços personalíssimos do titular da imagem. Na verdade, a fiscalização tributária faz certa confusão quanto aos desdobramentos do direito à imagem e a atividade da pessoa jurídica constituída ou contratada para a gestão da exploração econômica dessa imagem.

⁶⁴ Tatiana Facchim *in* **A sociedade unipessoal como forma organizativa da micro e pequena empresa**, Dissertação de Mestrado apresentada à Escola de Direito da USP em 2010, p. 17, comenta que “O comércio, ou mercancia, era, então, exercido por profissionais especializados, no âmbito das corporações de ofício. O mercador era responsável pela organização do capital e do trabalho em seus negócios, assumindo integralmente os riscos e, na maior parte das vezes, realizando o trabalho pessoalmente, secundado por poucos auxiliares, em geral seus familiares. Assim, o capital exigido para exercício da atividade mercantil era reduzido.”

⁶⁵ Há exemplo nesse sentido no próprio cenário desportivo, como o contrato de agenciamento de atletas, cujo plano de fundo é estritamente pessoal. Os agentes intermediários podem ser pessoas física ou jurídica e atuam na representação do atleta perante clubes desportivos. À princípio, o próprio atleta poderia negociar diretamente com o contratante, mas o agente profissional possui abertura em diversos clubes em todo o mundo, com possibilidade de alcançar contratos mais vantajosos e sem a necessidade de o atleta prejudicar sua rotina de treinamentos e preparo físico.

De fato, a imagem possui o aspecto subjetivo, o qual é personalíssimo, intransmissível e inalienável. Esse lado subjetivo é indissociável da figura do atleta e será realizado unicamente por ele. Assim, quando o atleta participa de gravação comercial, de sessão de fotos, faz uso de roupas e acessórios específicos ou comparece a eventos, está autorizando o uso da sua imagem-retrato, vinculando-a a algum produto ou serviço. Essa atividade específica de figurar num vídeo ou foto é parte do aspecto subjetivo da imagem e, por isso, classifica-se como serviço personalíssimo.

Mas, do outro lado, o desdobramento objetivo do direito à imagem é puramente econômico, de natureza patrimonial. É nesse aspecto que a pessoa jurídica irá atuar em maior relevância, com o objetivo de administrar bem de terceiro, agregar valor e potencializar negócios. É importante observarmos que a natureza da atividade da pessoa jurídica constituída ou contratada é negocial e organizacional, ou seja, atividade econômica comum no ambiente empresarial.

Além da autonomia privada para a formatação jurídica do negócio e da inexistência de norma proibitiva à licença de uso da imagem, verifica-se também a regularidade da estruturação da exploração econômica do aspecto patrimonial desse direito por meio de pessoa jurídica, seja ela individual ou societária.

O fato da necessidade de anuência do atleta ou a participação em etapa relevante (presença física em gravações e sessões de foto) não afasta a liberdade negocial e nem desnatura os atos executados pela pessoa jurídica. Até porque a legislação brasileira possibilita a constituição de sociedade com propósito unicamente personalíssimo (ex.: sociedades intelectuais) ou com necessária participação do sócio (ex.: empresas individuais, prestação de serviços específicos, sócio ostensivo nas sociedades em comandita etc.).

O ponto chave é a materialidade das atividades efetivamente exercidas pela entidade societária. Havendo exploração econômica organizada da imagem, com gradativo aumento no volume de contratos, evolução da imagem vinculada a produtos e serviços, organização de agenda, administração de viagens, passagens aéreas, diárias, traslados, análise jurídica de contratos, assessoria contábil etc.; o serviço pessoal prestado pelo titular da imagem passa a ser apenas parte da atividade econômica, tão essencial para a escalabilidade do negócio quanto à administração geral exercida pelo ente social.

É obvio que sem a atividade do titular da imagem, não há negócio. Mas sem a organização da atividade também não há volume de negócios. É um casamento claro de

interesses, que gerará impacto social relevante, diante da possibilidade de oferta de empregos, maior circulação financeira e aumento real da arrecadação.

O fato de haver um único ativo econômico na pessoa jurídica, vinculado à imagem de uma pessoa, também não é suficiente para invalidar ou desconsiderar os negócios realizados por meio da pessoa jurídica. Na verdade, a imagem é bem intangível suscetível de avaliação em dinheiro, ou seja, pode ser utilizada, até mesmo, para a integralização do capital social da pessoa jurídica, como previsto no artigo 7º da Lei n. 6.404/1976⁶⁶.

O importante, novamente, é a real existência da estrutura societária e o exercício concreto do seu objeto social. E nada impede que, com o tempo, essa mesma pessoa jurídica realize a administração patrimonial da imagem de outros atletas ou outras figuras públicas em geral.

Portanto, havendo comprovação do elemento de empresa e inexistindo qualquer outro vício no negócio jurídico, entende-se que a estrutura societária não poderá ser afastada, desconsiderada ou a tributação redirecionada à pessoa física do titular da imagem, isso porque a confirmação da validade do negócio jurídico estabelecido em consonância às normas do Direito Privado, vincula os efeitos produzidos, incluindo a aplicação da norma tributária sobre o fato confirmado.

2.2.2 *A remuneração pela licença de uso da imagem à entidade desportiva*

Em relação ao direito de imagem, foi analisado, até agora, apenas a exploração pelo próprio titular da imagem ou por sociedade empresária, mediante licença de uso; no entanto, é possível a fixação da gestão e licença de uso da imagem entre o atleta e a entidade desportiva à qual esteja vinculado. Na verdade, esse cenário é ainda mais comum no mundo desportivo, especialmente pela estrutura⁶⁷ oferecida pelas agremiações desde o início da carreira do atleta.

Normalmente, a exploração da imagem do atleta tem início no próprio ente desportivo e com as marcas e uniformes que já compõem a atividade de marketing do

⁶⁶ BRASIL. Lei das Sociedades por Ações. Lei n. 6.404/1976. Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

⁶⁷ O termo se refere à estrutura contratual, jurídica, contábil e de marketing. A exploração da imagem é de interesse da própria agremiação, que poderá atrair patrocínios interessantes a partir do desenvolvimento da carreira dos seus atletas.

clube. Essa atividade, embora realizada em conjunto com a pessoa jurídica empregadora, não é parte dos serviços desportivos que são objeto do contrato de trabalho. São serviços completamente distintos e com interesses também diferentes. Enquanto no contrato de trabalho se explora o desenvolvimento de atividade profissional desportiva, no contrato de licença de uso da imagem há o desenvolvimento econômico de um direito patrimonial.

Todavia, no decorrer deste trabalho foi visto que o entendimento das autoridades fiscais e da CSRF foi no sentido de tratar tudo como remuneração decorrente do contrato de trabalho, com incidência de IRPF e contribuição previdenciária. Apesar da imagem ser direito patrimonial passível de exploração econômica como qualquer outro, o Fisco defende que as alterações legislativas, tais como o artigo 129 da Lei 11.196/2005 e o artigo 87-A da Lei Pelé, são normas inovadoras no ordenamento jurídico e, desse modo, possuem aplicação restrita aos fatos ocorridos após as respectivas datas de vigência.

Esse entendimento do Fisco traz, como herança, alguns casos realmente abusivos de concentração da remuneração mensal do atleta em contrato de direito de imagem, mas sem a devida comprovação da exploração desse direito. Em determinadas situações, havia o interesse de reduzir a tributação sobre a folha de pagamento das entidades desportivas e de reduzir o IRPF sobre o atleta, que constituía pessoa jurídica para direcionar os pagamentos realizados com essa rubrica.

Ao comentar o artigo 87-A da Lei Pelé⁶⁸, foi citado o caso protagonizado entre o jogador de futebol Luizão e o Sport Club Corinthians, no qual o jogador buscou, na Justiça do Trabalho, remunerações atrasadas, o que incluía o respectivo contrato de licença de uso da imagem. Mas, para que fosse possível a análise desse contrato no âmbito da jurisdição trabalhista, o profissional requereu o reconhecimento da natureza salarial dos pagamentos devidos a título de direito de imagem. Em resumo, ficou caracterizada a ausência de prova de exploração da imagem do atleta a ponto de equivaler à quase 90% de todo o valor mensal pago pelo clube, o que levou ao reconhecimento da natureza salarial das parcelas descritas como direito de imagem, com efeitos tributários significativos, tendo em vista a necessidade de recolhimento de contribuições previdenciárias e IRPF.

⁶⁸ Ver tópico 1.3.2

O parágrafo único do artigo 87-A da Lei Pelé foi criado com a finalidade de dar estabilidade ao ordenamento jurídico e limitar essas estratégias frágeis de redução da carga tributária. O limite de valor para o uso da imagem fixado em 40% de toda a remuneração paga ao profissional do esporte se mostra razoável, tanto pela tradicional correlação entre o nível salarial do atleta e o valor econômico da sua imagem, quanto pela possibilidade de exploração da imagem por meio de empresa especializada que não o clube desportivo, especialmente quando a imagem alcançar poderio econômico até superior aos rendimentos da atividade profissional como atleta.

Apesar da limitação legal, nada impede a valorização da imagem de uma figura pública, até porque, para o atleta profissional, a imagem pode se tornar a principal fonte de rendimento (ao menos no longo prazo) em vista do curto período da carreira desportiva em alto nível.

O principal ponto a ser compreendido, em casos como o do jogador de futebol Luizão, é a falta de capacidade da agremiação em comprovar a proporcionalidade entre a remuneração paga ao profissional e a sua participação em campanhas de marketing. Por exemplo, é factível que o limite de 40% seja ultrapassado no curto prazo, como em situações de revelação repentina de um craque e a formação natural de um ídolo. Com esse cenário, é aceitável o aumento na procura de marcas interessadas em vincular seu produto ou serviço à imagem desse atleta, fazendo com que ocorra a valorização do direito patrimonial. A diferença é que nessa situação hipotética é possível identificar as razões da alteração do valor econômico da imagem e confirmar a regularidade do pagamento efetuado, ainda que em desacordo com o limite legal.

É preciso compreender que o art. 87-A da Lei Pelé e seu parágrafo único, embora produzam efeitos no Direito Tributário, trazem a formatação de um negócio civil, o qual exige o aperfeiçoamento do contrato para a exploração da imagem, mediante prova do efetivo uso dessa imagem em campanhas de publicidade.

De outro lado, o que difere a entidade desportiva da sociedade empresária com licença de uso da imagem é a necessidade ou não do elemento de empresa, ou seja, para a entidade desportiva é suficiente a demonstração da atividade publicitária e a razoabilidade do valor pago a tal título. Enquanto isso, a pessoa jurídica licenciada depende da real existência da prática de atividade econômica organizada, com o objetivo de agregar valor à imagem licenciada, ampliar fluxo financeiro, conseguir contratos mais rentáveis, enfim, gerar lucro. Há claro escalonamento do negócio, cuja prova de existência varia de acordo com a forma adotada para o caso.

Situação embaraçosa para a exploração da imagem pela agremiação é a vinculação do pagamento a tal título a percentual fixo, calculado sobre o rendimento de natureza salarial pago ao atleta. No caso Neymar⁶⁹, por exemplo, a retribuição pelo direito à imagem era paga em parcelas fixas mensais, equivalentes a 17,65% dos rendimentos decorrentes do contrato de trabalho, independentemente de qualquer atividade publicitária ou do proveito econômico obtido pelo clube com o uso da imagem do atleta. Para a autoridade fiscal, a vinculação da renda da imagem à remuneração do esportista, atraiu a natureza salarial ao rendimento, vinculando-o à pessoa física. O CARF manteve a conclusão do Fisco, argumentando:

(...) trata-se de mero percentual adicional aplicado sobre os rendimentos de natureza salarial, pago independentemente de qualquer circunstância, e condicionado apenas à vigência do contrato de trabalho.

E, sendo indissociável da avença laboral, mero valor adicional aos recebimentos a este vinculados, está de modo reflexo, obviamente, condicionado ao atendimento dos requisitos daquele, tais como subordinação, pessoalidade e onerosidade.⁷⁰

O problema ficou, portanto, na fixação de percentual sobre a verba salarial do atleta, sem comprovação da exploração econômica da imagem e independente do valor de contratos de publicidade porventura pactuados pelo FC Barcelona.

Novamente, a autoridade fiscal apresenta argumento contundente em face da ausência de materialidade da exploração econômica da imagem e, ao mesmo tempo, vê indícios de negócio simulado em razão do mero acréscimo salarial, sem depender de qualquer resultado do uso da imagem do atleta.

Desse modo, a desnecessidade do elemento de empresa não desobriga a entidade desportiva e o atleta a provarem o efetivo uso da imagem, bem como a adequação entre essa utilização e o valor do rendimento pago a tal título.

2.2.3 A cessão da remuneração da imagem à EIRELI⁷¹

⁶⁹ Especificamente em relação ao contrato firmado entre o FC Barcelona e a detentora da gestão e licença de uso da imagem do jogador – N&N Administração de Bens.

⁷⁰ BRASIL. CARF. Processo n. 15983.720065/2015-11, Acórdão n. 2402-005.703, julgado pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção. Voto Vencedor, p. 149.

⁷¹ A Lei n. 13.874/2019 acrescentou parágrafo único ao artigo 1.052 do Código Civil, autorizando a sociedade limitada unipessoal. O texto não suprime a EIRELI, que continuará a contar com requisitos próprios e tratamento distinto, inclusive quanto a opção fiscal a ser tratada neste tópico, que, aparentemente, continuará restrita à EIRELI.

Como já adiantamos, em matéria de licença de uso da imagem, há consenso no CARF apenas quanto à constituição de EIRELI pelo próprio titular do direito de imagem, nos termos do §5º, do artigo 980-A, do Código Civil⁷². Todavia, esse entendimento não pode ser considerado um avanço da jurisprudência administrativa, tendo em vista a existência de norma válida, vigente e eficaz nesse exato sentido.

O referido §5º é muito claro ao prescrever hipótese de benefício fiscal, dependente tão somente da opção do contribuinte em direcionar a remuneração decorrente da exploração do direito de imagem à pessoa jurídica.

A expressa previsão legal autorizando cessão da remuneração da imagem à EIRELI se justifica em razão do histórico regramento do empresário individual, no qual acentua a unicidade patrimonial e a confusão entre a pessoa natural e a atividade empresarial⁷³. Embora a EIRELI tenha conotação mais próxima da sociedade empresária e seja dotada de personalidade jurídica própria⁷⁴, a norma afasta qualquer dúvida em relação à opção do contribuinte em transferir os rendimentos oriundos da imagem para a pessoa jurídica na qual ele mesmo figura como único titular. Essa hipótese é mera liberdade concedida ao contribuinte, com claro intuito de estabelecer vantagem fiscal e sem necessidade de outros requisitos para o gozo da menor tributação.

Trata-se, na verdade, de norma tributária permissiva que, na doutrina de Marco Aurélio Greco⁷⁵, é denominada de opção fiscal concedida ao contribuinte. Na definição do autor:

(...) a opção fiscal desenha uma hipótese de conduta positivamente autorizada pelo ordenamento. Não chega a ser hipótese de incentivo ou induzimento a determinada conduta, mas trata-se de uma escolha que o ordenamento expressamente cria e cujos efeitos tributários (de menor tributação) ele assegura. Trata-se de figura semelhante àquela que Hans Kelsen examina sob o nome de “conduta regulada positivamente” ou “liberdade em sentido positivo”.

⁷² OP. cit. Art. 980-A. §5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a 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 à atividade profissional.

⁷³ O Procurador da Fazenda Nacional, João Paulo Oliveira, em artigo intitulado “Empresa Individual e Personalidade Jurídica” apregoa que “(...) a firma individual não tem personalidade diversa e separada da de seu titular. Ambos, firma individual e seu titular, são uma única pessoa, com um único patrimônio, e uma única responsabilidade patrimonial perante a administração fazendária”. Isso demonstra a essência de sempre da empresa individual e a necessidade de detalhar a EIRELI, especialmente para afastar qualquer confusão entre esta e as regras da empresa individual. Artigo citado disponível em: <file:///Users/cleyber/Downloads/empresindividualvepersjur-joaopaulo.pdf>. Acesso em: 25/03/2019.

⁷⁴ *Ibidem*. Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: (...) VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 104.

São exemplos de opção fiscal o lucro presumido, o regime do simples nacional, o recolhimento antecipado do ICMS por estimativa e com encerramento da tributação, a qualificação do fato em situação diversa ao ocorrido, como no caso da equiparação da compra e venda de veículos usados ao serviço de intermediação ou na possibilidade de alteração do sujeito passivo, como no direcionamento da renda à pessoa jurídica.

Para Marco Aurélio Greco, a opção fiscal não retrata planejamento tributário e nem é caso de elisão fiscal. Considerando uma perspectiva funcional, “(...) a opção fiscal visa permitir que o contribuinte, à luz de suas *peculiaridades* e tendo em conta suas *conveniências*, escolha um caminho igualmente legal, mas diverso daquele genericamente estabelecido (...)”.⁷⁶

Se o contribuinte cumprir com o objetivo e eventuais requisitos da norma permissiva, caberá somente a ele o exercício da liberdade prevista em norma de natureza fiscal. Em se tratando de normas puramente tributária, a análise prévia do negócio jurídico do ponto de vista do direito privado se torna menos importante diante do exercício correto da opção legal.

A opção de atribuir a remuneração da imagem à EIRELI é norma de natureza tributária, que apenas sujeita o rendimento auferido com a exploração da imagem ao regime fiscal aplicável à pessoa jurídica. Veja que a norma não altera a definição e alcance do negócio jurídico regulado pelo direito privado. Ela apenas considera como rendimento da pessoa jurídica determinada remuneração, independentemente de qualquer ato praticado pela EIRELI.

Isso significa que para a validade desses atos perante o Fisco, não há necessidade da existência material de diversos negócios jurídicos celebrados pela EIRELI ou de prova robusta da exploração da imagem do atleta.

Os únicos requisitos são a origem da remuneração, que deve advir da exploração econômica do direito à imagem do titular da EIRELI, e essa exploração necessita ter vínculo com alguma atividade profissional, tal qual o contrato profissional do atleta com a entidade desportiva. Havendo o cumprimento dessas condições, caberá unicamente ao contribuinte o exercício da opção colocada à sua disposição.

⁷⁶ Ibidem, p. 104 e 106.

Dessa forma, a cessão da remuneração à EIRELI pode ser realizada no contrato firmado com pessoa jurídica empresarial da qual o atleta não seja sócio e pode ser realizada no contrato de licença de uso da imagem à entidade desportiva.

Por fim, a norma tributária permissiva contida no regramento da EIRELI não esgota o cenário de possibilidades de estruturação dos negócios pelo particular. Não seria razoável defender que um dispositivo legal disperso na legislação nacional fosse capaz de afastar toda a eficácia de garantias constitucionais, como a livre iniciativa, a autonomia da vontade e a liberdade de associação, e, ainda, as demais normas próprias do Direito Privado, que regulam com a máxima autoridade a matéria dos negócios jurídicos.

O atleta continua a dispor do direito patrimonial que detém sobre a própria imagem e poderá explorá-lo da forma que lhe parecer mais rentável, seja com escala perante sociedade empresarial, seja mediante a licença de uso concedida em favor da própria agremiação desportiva, com tributação na EIRELI.

2.2.4 A tributação dos rendimentos da imagem explorada por pessoa jurídica

Apesar do entendimento mais restritivo adotado pelo CARF, verifica-se não haver barreira jurídica para a exploração da imagem individual por meio de pessoa jurídica. A gestão patrimonial e a licença de uso são espécies de contrato entre privados, construídos a partir da autonomia das partes e das demais normas de direito civil.

Valendo-se dessa autonomia privada e diante da ausência de norma restritiva ou proibitiva, há a possibilidade desses contratos serem do tipo gratuito ou oneroso. No caso do contrato gratuito⁷⁷, não haverá incidência tributária na pessoa do titular da imagem, tendo em vista a ausência de rendimento tributável na pessoa física.

Já no contrato oneroso e sem a participação do titular da imagem na pessoa jurídica licenciada, os rendimentos repassados à pessoa física se caracterizam como *royalties*, uma vez serem oriundos da exploração econômica de direito pertencente ao

⁷⁷ O Caso Neymar (Acórdão n. 2402-005.703 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF) traz a peculiaridade do contrato de licença de uso da imagem ter sido celebrado de forma gratuita, ou seja, sem qualquer benefício econômico direto ao titular da imagem. Foi consignado no referido acórdão que “A onerosidade ou gratuidade de contrato particular emerge da vontade das partes não cabendo ao Fisco avaliá-la”.

beneficiário da renda. Nesse sentido, aplica-se o artigo 23 da Lei 4.506/1964⁷⁸, bem como o artigo 45 do RIR⁷⁹, que definem *royalties* como toda espécie de rendimento percebido a partir da exploração de bens e direitos.

Assim, o rendimento decorrente da imagem, pago diretamente ao titular pela pessoa jurídica gestora da exploração econômica, deve ser submetido à tributação do imposto de renda pessoa física - IRPF, a ser calculado de acordo com a tabela progressiva de alíquotas (percentual varia de 7,5% a 27,5%, conforme a alteração do valor do rendimento recebido).

Nesse caso, o recolhimento do tributo caberá à pessoa jurídica pagadora do rendimento, ou seja, a pessoa jurídica gestora da imagem deverá calcular o tributo, reter o valor no rendimento do atleta e efetuar o recolhimento.⁸⁰ Ainda deverá fornecer o informe de rendimentos pagos à pessoa física até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente ao recebimento do rendimento⁸¹, a qual servirá de base para a Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF, realizada anualmente e de responsabilidade do beneficiário da renda.

De outro lado, a pessoa jurídica licenciada à exploração econômica do direito à imagem, seja ela entidade societária ou EIRELI, estará sujeita à tributação aplicável ao regime fiscal em que esteja inserida – simples nacional, lucro presumido ou lucro real. A opção por qualquer dos regimes depende da realidade do negócio, especialmente o nível de faturamento anual e o custo da operação.

Nas empresas que exploram direitos econômicos da imagem é mais corriqueiro a opção pelo lucro presumido, que tem por característica a definição objetiva de percentual de lucro sobre o faturamento obtido no período. Nesse caso, haverá a

⁷⁸ BRASIL. Lei n. 4.506/1964. Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:

⁷⁹ Op. cit. Art. 45. Serão também consideradas como aluguéis ou *royalties* todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, pelo uso, pela fruição ou pela exploração de bens e direitos, além daqueles a que se referem os art. 41 e art. 44, tais como:

⁸⁰ BRASIL. Lei n. 9.779/1999. Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica: I - o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos; (...).

⁸¹ BRASIL. SRFB. IN RFB n. 1.215, de 15 de dezembro de 2011. Art. 2º. A pessoa física ou jurídica que houver pago a pessoa física rendimentos com retenção do imposto sobre a renda na fonte durante o ano-calendário, ainda que em único mês, fornecer-lhe-á o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, conforme modelo constante no Anexo I a esta Instrução Normativa. Art. 3º. O comprovante deverá ser fornecido até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente ao dos rendimentos ou por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, se esta ocorrer antes da referida data.

incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Esses tributos juntos podem alcançar alíquota efetiva média de 14,53%⁸².

Se houver colaboradores contratados, a operação também estará sujeita à Contribuição Previdenciária, calculada à alíquota de 20% sobre a folha de salário. Por fim, há a possibilidade de incidir ISS⁸³ sobre a atividade social desenvolvida, desde que o fato praticado tenha expressa previsão na lista anexa da LC 116/2003.

Um outro cenário é quando o atleta participa do quadro societário ou é titular de EIRELI constituída para a exploração da própria imagem. Aqui os rendimentos recebidos pela pessoa física poderão ser de 2 tipos: i) pró-labore; ou ii) dividendos.

O pró-labore é a remuneração mensal paga pela pessoa jurídica ao sócio, em decorrência do serviço prestado. Trata-se de rendimento da pessoa física, sujeito à tabela progressiva do IRPJ e à contribuição de 11% ao INSS, por ser decorrente do trabalho. O valor do pró-labore também entrará no cálculo da contribuição previdenciária da pessoa jurídica, sobre folha de salário.

Essa forma de remuneração não é usual para o titular da imagem, especialmente por não haver obrigatoriedade de remuneração mensal ao sócio cotista, que é a posição mais comum ocupada pelo esportista no quadro social. Portanto, é preferível o recebimento de dividendos, que é a parcela do lucro destinada a cada um dos sócios, não sujeita à incidência de IRPF.⁸⁴

Em conclusão, o esportista que firma contrato oneroso de licença de uso da imagem estará sujeito à tributação do IRPF quando não participar do quadro societário

⁸² Essa média decorre da soma de 8% de IPRJ, 2,88% de CSLL, 0,65% de PIS e 3,00% de Cofins.

⁸³ Rafael Marchetti, *in A Tributação da Imagem de Artista e Esportista*, 2017, p. 131, diferencia a licença de uso da imagem dos demais contratos de licença de uso de direitos, entendendo que aquele somente será uma obrigação de dar “quando o artista ou esportista tiver sua imagem obtida no regular exercício de suas atividades, sem que para isso tenho contribuído ou dedicado esforços. Na maior parte das vezes, o uso da imagem envolve uma atividade complexa, de modo que se estará diante de uma obrigação de fazer sempre que o artista ou o esportista contribuir ativamente para a divulgação de marca, produto ou serviço, participando de eventos promocionais, destinados ao desenvolvimento e à produção de material ou campanha publicitária.” Diante dessa conclusão, o autor defende que a licença de uso da imagem é obrigação de fazer não disposta na lista anexa da LC 116/2003, que trata do ISS. Nesse sentido, não haveria incidência nem de ISS e nem de ICMS. Mas entendemos que o contrato de licença de uso não será a atividade principal da pessoa jurídica licenciada e sim um ativo econômico a ser explorado. Portanto, o fato gerador do ISS dependerá da operação realizada, que poderá ser de agenciamento de publicidade e propaganda (item 10.08 da lista do ISS), serviços de diversão no caso da imagem de artistas (item 12 da lista), inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade e propaganda (item 17.25), ou ainda serviços de artistas, atletas, modelos e manequins (item 37).

⁸⁴ BRASIL. Lei n. 9.249/1995. Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

da pessoa jurídica licenciada ou quando for sócio ou titular da EIRELI e, cumulativamente, beneficiário de remuneração paga a título de pró-labore.

De outro lado, não haverá incidência de IRPF no rendimento recebido a título de dividendos, em razão da não incidência prevista em lei ou (obviamente) quando se tratar de contrato gratuito.

2.3 Demais rendimentos da atividade desportiva e do direito à imagem

2.3.1 *Salário e premiações*

Salário é a contraprestação financeira paga pelo empregador em razão do serviço prestado pelo empregado.⁸⁵ É a retribuição econômica decorrente do contrato de trabalho, o qual se caracteriza a partir da prestação de serviço personalíssimo, realizado de forma habitual e com subordinação perante o empregador.

O profissional do desporto também é considerado empregado, mas possui contrato especial de trabalho, regulamentado pela Lei n. 9.315/1998 (Lei Pelé)⁸⁶ e especificamente pela Lei n. 6.354/1976⁸⁷ para o jogador de futebol. Ambas trazem os requisitos básicos para qualquer contrato de trabalho, tais como a personalidade, subordinação, habitualidade e pagamento de salário; mas também preveem outras formas de remuneração, a exemplo do pagamento de prêmios, gratificações e bonificações.

No contrato desportivo, é corriqueira a previsão de premiações pelo desempenho individual e/ou coletivo do profissional em campeonatos e jogos diversos. A prática revela o pagamento de prêmio ao artilheiro, ao medalhista, ao melhor jogador do torneio, ao elenco do time campeão etc. Nesse sentido, o prêmio também é retribuição financeira oriunda da relação de emprego e, embora não detenha natureza salarial, compõe o conceito de remuneração por trabalho prestado ao empregador.⁸⁸

⁸⁵ ALMEIDA, André Luiz Paes de. **Direito do Trabalho: material, processual e legislação especial**. 15 ed. São Paulo: Rideel, 2014, p. 90.

⁸⁶ BRASIL. Lei n. 9.315/1998. Art. 28. A atividade do atleta profissional é caracterizada por remuneração pactuada em contrato especial de trabalho desportivo, firmado com entidade de prática desportiva, no qual deverá constar, obrigatoriamente: (...)

⁸⁷ BRASIL. Lei n. 6.354/1976. Art. 2º. Considera-se empregado, para os efeitos desta Lei, o atleta que praticar o futebol, sob a subordinação de empregador, como tal definido no artigo 1º mediante remuneração e contrato, na forma do artigo seguinte.

⁸⁸ BRASIL. Dec. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamento do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR). Anexo. Art. 36. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e

Portanto, é remuneração toda a riqueza produzida como contrapartida à prestação de serviço profissional em contrato desportivo e tem por beneficiário direto o atleta profissional, que passa a ser contribuinte do imposto de renda pessoa física, como previsto no Regulamento do Imposto sobre a Renda⁸⁹.

Em resumo, a renda auferida pelo profissional do esporte no desempenho da sua profissão perante entidade desportiva, deve ser tributado na pessoa física e seguirá a metodologia de retenção e recolhimento pela pessoa jurídica pagadora.

Assim, a entidade desportiva fará a retenção na fonte do imposto de renda, calculado de acordo com a tabela progressiva de alíquotas. Quando houver pagamento de bônus e prêmios, esses valores serão acrescidos ao salário para a composição da base de cálculo do tributo e fixação da alíquota cabível.

Todavia, a renda tem por pressuposto a geração de riqueza nova, ou seja, aquilo que de fato acresce ao patrimônio do beneficiário. Para alcançar esse conceito há a necessidade de avaliar a renda por período superior ao mês calendário. Por isso a legislação fiscal definiu o ano civil como período base para o exercício fiscal, a fim de ajustar a tributação incidente na fonte, com o rendimento auferido nesse período e a soma de algumas despesas nomeadas como necessárias à manutenção da produção do rendimento. Quer dizer que após o encerramento do exercício fiscal, o tributo retido e recolhido na fonte será ajustado na declaração de imposto de renda pessoa física a ser apresentada pelo atleta. Essa declaração possibilita, por exemplo, a dedução de despesas médicas, despesas com instrução, contribuições previdenciárias (pública e privada), pensão alimentícia e determinada quantia por dependente.

Então, a tributação sobre os rendimentos da pessoa física do atleta auferidos em cada exercício fiscal somente se encerra ao final do processamento da declaração de ajuste do imposto renda, que resultará ou em imposto a restituir ao contribuinte ou na necessidade de complementação do imposto.

quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como: I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa e remuneração de estagiários; (...) IV - gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas; (...)

⁸⁹ Ibidem. RIR. Art. 1º As pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão

2.3.2 *Direito de arena*

A natureza jurídica do direito de arena foi objeto de intenso debate na jurisprudência e na doutrina por décadas. A primeira regulação desse direito ocorreu em 1973, quando o legislador o incluiu na Lei n. 5.998/1973 como parte dos direitos autorais. A intenção era incentivar o público pagante em espetáculos desportivos e culturais de forma geral, em detrimento do avanço da televisão e maior propagação do rádio.

Mas do ponto de vista jurídico houve pouca técnica do legislador quando incluiu o direito de arena no mesmo plano dos direitos autorais. Antônio Chaves foi um dos críticos mais incisivos da época, especialmente por ter participado do texto original do projeto de lei que desencadeou na Lei de Direitos Autorais e votou contra a inclusão do dispositivo referente ao direito de arena. Para o autor:

Antes de um direito de autor ou de um direito conexo, teremos, nessa hipótese, um reflexo do direito de personalidade à própria imagem, de natureza essencialmente diferente daquele que interessa às obras cinematográficas, teatrais, coreográficas e semelhantes.⁹⁰

Apesar das objeções, o direito de arena foi mantido no âmbito dos direitos autorais até a Constituição Federal de 1988, que o nomeou de direito individual da imagem reproduzido em obra coletiva, com expressa menção às atividades desportivas.⁹¹

Finalizada a discussão da natureza jurídica do direito de arena, tomou conta dos Tribunais a dúvida acerca da natureza jurídica do pagamento efetuado em favor do atleta profissional pelo uso coletivo da sua imagem.

A Justiça do Trabalho defendeu, por certo período, a natureza trabalhista da verba recebida a título de direito de arena⁹², uma vez ser reflexo da relação de emprego firmada. O Tribunal Superior do Trabalho (TST) chegou a comparar o valor pago à definição de gorjetas firmada na Súmula n. 354 do TST⁹³, atraindo, assim, a aplicação

⁹⁰ CHAVES, Antônio. **Direito de Arena**. P. 2. Disponível em: file:///Users/cleyber/Downloads/66954-Texto%20do%20artigo-88350-1-10-20131125.pdf . Acesso em: 04 abr. 2019.

⁹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 5º (...) XXVIII - são assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

⁹² Nesse sentido, ver acórdão do TST n: TST-RR nº 01000-46.2012.5.04.0012, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing; TST-RR nº 60800-81.2007.5.04.011, 1ª Turma, Rel. Min. Vieira de Mello Filho

⁹³ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Súmula n. 354. GORJETAS. NATUREZA JURÍDICA. REPERCUSSÕES (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003. As gorjetas, cobradas pelo

do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)⁹⁴, o qual integra o valor recebido a título de gorjeta à remuneração do empregado.

Esse entendimento se mostrava incoerente em razão da falta de correlação entre o valor pago e o contrato de trabalho, mesmo porque nada proíbe a centralização do direito de arena na federação desportiva ou qualquer outro ente representativo. Por exemplo, os atletas convocados para atuarem na seleção do país não possuem relação de emprego, mas nem por isso deixam de fazer jus à parcela cabível em razão da participação em obra coletiva.

Ainda assim o entendimento do TST perdurou até o ano de 2011, quando a Lei n. 12.395/2011 alterou a redação do artigo 42 da Lei Pelé (Lei n. 9.615/1998)⁹⁵, no sentido de ser o direito de arena pertencente à entidade de prática desportiva. Diante disso, a Lei Pelé trouxe o direito de arena ao plano de regulação do direito desportivo e resgatou o vínculo com o direito à imagem, de natureza puramente civil. Além disso, o §1º do mesmo artigo garantiu o repasse de percentual de 5% da receita auferida com a exploração de direitos desportivos audiovisuais aos sindicatos de atletas profissionais, que ficaram encarregados da distribuição igualitária e de natureza civil do valor arrecadado entre os atletas participantes do espetáculo⁹⁶.

Apesar da segurança jurídica alcançada por atletas e entidades desportivas no âmbito do direito do trabalho, sobretudo diante da confirmação da natureza civil do direito de arena a partir da legislação de 2011, permaneceu a dúvida quanto à natureza do rendimento recebido pelo atleta para fins de tributação.

A tese defendida pelos contribuintes classificava a parcela recebida pelo atleta como indenizatória, em razão de ter o objetivo de compensar o profissional do desporto pela reprodução e retransmissão futura da própria imagem, sem qualquer limitação ou participação no retorno econômico porventura obtido.

empregador na nota de serviço ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, integram a remuneração do empregado, não servindo de base de cálculo para as parcelas de aviso-prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado.

⁹⁴ BRASIL. CLT. Decreto-Lei. 5.452, de 1º de maio de 1943. Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

⁹⁵ Op. cit. 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.

⁹⁶ Ibidem. § 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.

Em 17/05/2018 o STJ julgou o primeiro caso relacionado ao aspecto tributário do direito de arena – REsp n. 1.679.649/SP. Sob a relatoria da Min. Regina Helena Costa, a Primeira Turma entendeu que a legislação de 2011 apenas afastou o cunho salarial da parcela recebida a título de direito de arena, mas “sem desnaturar ou infirmar sua índole insitamente remuneratória”. No voto condutor, a Min. Relatora acrescentou, ainda, que para fazer jus ao recebimento da parcela o atleta profissional deve estar contratado por entidade desportiva, o que denotaria a prévia existência de contrato de labor para a concreção do negócio jurídico da exploração da imagem coletiva. De outro lado, o acórdão prevê que a denominação conferida à verba não altera os efeitos tributários, sendo suficiente a constatação de não se tratar de parcela indenizatória e da existência de acréscimo patrimonial. Destarte, concluiu pela incidência de IRPF sobre o direito de arena, também sujeito à tabela progressiva de alíquotas.⁹⁷

De fato, há fragilidade na defesa do caráter indenizatório do direito de arena pago ao atleta. A palavra indenização significa a reparação pecuniária devida por aquele que tenha causado prejuízo ou violado direito de outro. Para que nasça o dever de indenizar é imprescindível a existência de fato concreto danoso ou violador. No pagamento a título de direito de arena o ponto de partida é a reprodução ou retransmissão da imagem dos atletas, ou seja, é a exploração econômica de um direito, realizada pela organização do evento desportivo e não indenização por ato ou fato realizado em prejuízo ao atleta.

Porém, se o direito de arena é parte do direito à imagem e o valor recebido pelo atleta profissional decorre da exploração econômica de direito patrimonial, a inteligência do julgado proferido pela Primeira Turma do STJ também se mostra equivocada. Isso porque o mero requisito de haver contrato de trabalho profissional firmado com entidade desportiva não transforma a natureza do direito de arena em remuneratória. É importante ficar claro que tal direito não decorre da relação de labor, como afirma o STJ. Decorre de negócio jurídico puramente civil, relacionado à exploração econômica do direito de imagem em evento coletivo.

A necessidade de ser atleta profissional e com vínculo de trabalho são apenas requisitos para a identificação dos reais beneficiários do direito. Basta pensar no atleta que apenas compõe o elenco do time, sem participar de partidas oficiais; ou no atleta

⁹⁷ BRASIL. STJ. Primeira Turma. RESP 1.679.649/SP. Min. Rel. Regina Helena Costa. Recorrente: Sindicato dos Atletas Profissionais do Estado de São Paulo. Recorrido: Fazenda Nacional. Julgado em 17 mai. 2018. DJe de 22 mai. 2018.

que se encontre no departamento médico; ou no atleta transferido para outro clube, com rescisão do contrato de trabalho; etc. Em todas essas situações inexistente atividade propriamente laboral, inexistente subordinação e inexistente habitualidade. Mas nem por isso o profissional deixará de fazer jus ao recebimento do direito de arena.

Apesar de concordar com a conclusão de ser rendimento tributável pelo imposto de renda, definitivamente não se trata de remuneração decorrente do vínculo especial de trabalho.

Agora, sendo verba de cunho civil atrelada ao aspecto patrimonial do direito à imagem e considerando a opção fiscal de atribuir a remuneração decorrente dos direitos patrimoniais do autor e da imagem à EIRELI, que tenha por titular o próprio detentor da imagem, nada obsta a tributação da parcela de direito de arena na pessoa jurídica da respectiva EIRELI.

Percebe-se que a opção fiscal vinculada à EIRELI é distinta da estruturação do negócio mediante licença de uso para terceira pessoa, seja ela sociedade empresária ou outra pessoa que seja da titularidade do detentor da imagem. Para esses últimos casos é importante comprovar o elemento de empresa ou a participação efetiva do terceiro na exploração econômica do direito. E isso não ocorreria no direito de arena, por ser este explorado no Brasil pela entidade desportiva. Assim, sem a participação concorrente, por exemplo, da sociedade empresária na aquisição do rendimento do direito de arena, essa estrutura jurídica é passível de ser desconsiderada e a tributação direcionada à pessoa física do atleta, com multas, juros e correção.

Portanto, sendo o direito de arena um rendimento civil – produto da exploração econômica da participação individual da imagem do atleta em espetáculo desportivo –, a tributação do imposto de renda poderá ocorrer na pessoa física do profissional do esporte ou na EIRELI por ele constituída, valendo-se a opção legal disposta no § 5º do artigo 980-A do Código Civil.

2.4 Os rendimentos da atividade desportiva na Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla-tributação

O Direito Tributário Internacional busca auxiliar na definição do alcance da soberania e da competência tributária dos estados⁹⁸, especialmente para as situações em que a renda auferida tenha conexão com o sistema jurídico de mais de um Estado. Em situações desse tipo, o Direito prevê instrumentos unilaterais⁹⁹ e bilaterais¹⁰⁰ para evitar a dupla-tributação da renda.¹⁰¹

Neste trabalho será analisado apenas o conteúdo e efeitos do artigo 17 da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para evitar a dupla tributação da renda¹⁰², que se refere especificamente a artistas e desportistas e foi retratado em todos os acordos tributários firmados pelo Brasil, embora com algumas modificações em determinados acordos.¹⁰³

2.4.1 Comentários ao artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação da renda

A Convenção Modelo da OCDE adota com mais frequência a técnica da competência exclusiva de um dos estados contratantes, com maior preferência à tributação no estado de residência fiscal do contribuinte. Mas há situações de competência cumulativa, de modo a autorizar a tributação no local da fonte de produção da renda, ainda que o contribuinte tenha residência no outro país contratante. A técnica

⁹⁸ Cf. BORGES, Antônio de Moura. **Noções de Direito Tributário Internacional**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 26, mar./abr. 2007. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=40235. Acesso em 08 mar. 2008.

⁹⁹ Os métodos unilaterais são instrumentos previstos na legislação interna de cada país, com a finalidade de evitar a dupla-tributação da renda. Exemplos de instrumentos unilaterais: i) isenção do residente já tributado no exterior; ii) a concessão de crédito do imposto pago no exterior, a ser abatido no valor devido no país de residência; iii) considerar o imposto pago no exterior como despesa para fins de dedução.⁹⁹ A legislação brasileira adota, como regra, o método do crédito do imposto pago no outro estado. Todavia, em caso de tratado ou acordo de reciprocidade vigente, valerá o instrumento nele definido.

¹⁰⁰ Os instrumentos bilaterais em matéria tributária são: tratados, convenções e acordos de reciprocidade.

¹⁰¹ O direito tributário, no plano internacional, adota a doutrina dos elementos de conexão para justificar a submissão de fatos e pessoas à ordem jurídica de determinado Estado. Esses elementos são os aspectos objetivos (fato) ou subjetivos (pessoa) a serem identificados na situação jurídica antecedente, a fim de confirmar a regularidade da imposição tributária sobre o rendimento por um ou mais Estados.

¹⁰² O Brasil é considerado um parceiro-chave da OCDE e mantém relação de cooperação com a organização desde os anos 1990. Antes disso, o Brasil já havia adotado a Convenção Modelo para evitar a dupla-tributação como base para os acordos firmados com outros países. Cf. Brasil: uma cooperação mutuamente benéfica. Disponível em: <http://www.oecd.org/latin-america/countries/brazil/brasil.htm>. Acesso em 23 ago. 2019.

¹⁰³ Não se pretende analisar todos as convenções e acordos de reciprocidade vigentes no Brasil. A ideia é contextualizar os principais aspectos do artigo 17 e os efeitos sobre a renda do desportista e sobre a estrutura negocial para a exploração da imagem por meio de pessoa jurídica.

utilizada na Convenção (“*may be taxed*”) permite a imposição tributária no estado da fonte, sem afastar a possibilidade de tributação da renda no estado de residência.¹⁰⁴

É exatamente o que prevê o artigo 17 da Convenção, direcionado aos rendimentos da atividade artística ou desportiva. De acordo com o artigo:

Artigo 17 – ARTISTAS E DESPORTISTAS

1. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos obtidos por um residente de Estado contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 15.º, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado contratante em que são exercidas essas atividades dos profissionais de espetáculos ou dos desportistas.

O texto do parágrafo 1º vincula a renda da atividade exercida pessoalmente pelo artista ou desportista à competência tributária do Estado onde tenha ocorrido o espetáculo artístico ou esportivo, ainda que o profissional seja residente no outro país, o qual também poderá exercer o seu poder de tributar, desde que faça uso de instrumento unilateral para evitar a dupla tributação internacional.

Já o parágrafo 2º, “(...) tem o escopo de permitir ao Estado em que a atividade profissional do artista ou desportista é exercida, de tributar as retribuições econômicas pagas a eles, mesmo que estas sejam recebidas por uma pessoa jurídica.”¹⁰⁵ O conteúdo do artigo busca combater as estruturas empresariais complexas, criadas com a participação de artistas ou esportistas, comumente estabelecidas em paraísos fiscais e que foram apelidadas de *rent-a-star*, *star-company* ou *artiste company*.

O artigo 17 figura como expressa diferenciação do objeto da atividade artística e desportiva, com a nítida finalidade de atuar como norma antielisiva. O dispositivo foi criado a partir da premissa de que esses profissionais costumavam não declarar, no estado de residência, os rendimentos recebidos de fonte no exterior ou de empregarem estruturas negociais para se submeterem a sistemas tributários mais favorecidos. Daniel Vitor Bellan¹⁰⁶, ao citar Joel Nitikman e Klaus Vogel, descreve que:

¹⁰⁴ BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 219-220.

¹⁰⁵ SILVA, Felipe Ferreira. **Tributação no Futebol: clubes e atletas**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 220.

¹⁰⁶ Op. cit., p. 238-239.

A razão da adoção de tal regra remonta à crença de que artistas e esportistas teriam uma tendência de não declarar ao seu estado de residência seus rendimentos produzidos no exterior, o que, aliado a uma natural dificuldade de o estado de residência identificar tais rendimentos, dificultaria realmente a efetividade da tributação sobre tais atividades. (...) Por tal razão, entendeu-se que seria preferível autorizar a tributação de tais atividades por parte do estado em que elas são realizadas, mesmo diante da inexistência de qualquer estabelecimento permanente nele localizado, como forma de preservar alguma expectativa de tributação, ao menos por aquele estado.

O dispositivo se fundamenta na dificuldade (à época) para o Estado de residência alcançar as rendas não declaradas¹⁰⁷. A inexistência de mecanismos de cooperação fiscal internacional justificava a norma excepcional, com regramento diverso daquele estabelecido nos artigos 7º (lucros de empresas) e 15 (rendimentos do empregado) da Convenção Modelo.

Obviamente, essa justificativa inicial já não tem lugar no cenário atual, que tem um forte trabalho de troca de informações entre autoridades fiscais, sobretudo no âmbito na OCDE, tanto em relação aos países membros quanto aos países parceiros da organização, a exemplo do Brasil.

Entretanto, o texto do artigo continua nas convenções tributárias firmadas pelo Brasil, embora, em alguns deles, é possível notar a substituição de termos, hipóteses de tributação apenas na residência ou a não inclusão do referido parágrafo 2º.¹⁰⁸

2.4.2 Os rendimentos suscetíveis de enquadramento no escopo do artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE¹⁰⁹

A leitura do texto do artigo 17 pode levar à conclusão de que a competência cumulativa (fonte e residência) somente poderá ser desempenhada sobre os rendimentos que o desportista tenha auferido em decorrência da atividade pessoal exercida nessa qualidade, ou seja, estritamente vinculada às atividades desportivas. Assim, nem todo tipo de rendimento estaria sujeito à competência tributária da fonte e da residência, o

¹⁰⁷ Nos comentários da OCDE ao artigo 17, o parágrafo segundo expressa a dificuldade de fiscalizar a renda auferida no exterior por artistas e esportistas. Segundo o comentário: This provision makes it possible to avoid the practical difficulties which often arise in taxing entertainers and sports persons performing abroad.

¹⁰⁸ Exemplos de alterações serão apresentados no tópico seguinte.

¹⁰⁹ A partir deste ponto, a análise do artigo 17 será direcionada ao objeto de interesse deste trabalho, que é a tributação da renda de desportistas, notadamente os rendimentos do trabalho profissional e a renda obtida com a exploração econômica da imagem.

qual seria aplicável, tão somente, sobre os rendimentos obtidos a partir do desenvolvimento da prática desportiva.¹¹⁰

Nesse sentido, o dispositivo será aplicável para salários, premiações e bônus, que figuram como rendimentos atrelados ao exercício da relação de trabalho desportivo. Mas, haveria dúvida em relação à renda obtida a partir da exploração da imagem, especialmente quando não vinculada à entidade desportiva da qual o atleta faça parte.

Para Felipe Ferreira Silva¹¹¹:

Esta expressão, atividades pessoais, é de suma importância quando a retribuição econômica a ser levada à tributação seja relativa à licença pelo uso da imagem. Isto porque há duas interpretações possíveis. A primeira, seria considerar relacionada à atividade pessoal do desportista toda e qualquer exploração da sua imagem no Estado em que o mesmo exerce seu ofício. Outra seria considerar somente vinculada ao seu contrato de trabalho a exposição de sua imagem que estiver relacionada aos eventos desportivos de que participe o atleta, representando sua entidade de prática desportiva empregadora.

Para responder à provocação, o autor retoma a qualificação do rendimento da imagem como *royalties*, a fim de afastar completamente a aplicação do artigo 17 da Convenção. Entende que a exploração da imagem não pode ser confundida com a atividade pessoal relacionada ao contrato de trabalho, ainda que a licença de uso tenha sido celebrada com a entidade empregadora. Porém, como a renda decorrente da exploração econômica da imagem não foi inserida no conceito de *royalty* do artigo 12 da Convenção e diante da possibilidade de licença de uso à empresa da qual o atleta seja sócio, conclui que esse rendimento deve ser tratado ou como “outros rendimentos” (artigo 21 da Convenção) ou como “lucros de empresa” (artigo 7º da Convenção). Desse modo, a competência tributária seria, em regra, exclusiva do país de residência do contribuinte.¹¹²

O argumento do autor é bastante contundente e compartilha com este trabalho algumas conclusões lançadas a partir da análise isolada do ordenamento jurídico interno, em especial a definição como *royalties* dos rendimentos da imagem, quando cedida a terceiro com o qual o desportista mantenha relação meramente contratual (contrato de gestão e licença de uso, sem vínculo societário); e os rendimentos como

¹¹⁰ Cf. BELLAN, Daniel Vitor. Op. cit., p. 241. SILVA, Felipe Ferreira. Op. cit., p. 223-227. MARCONDES, Rafael Marchetti. Op. cit., p. 334-342.

¹¹¹ Op. cit., p. 223.

¹¹² Ibidem, p. 224 e 227.

lucros e dividendos, quando o desportista é sócio da pessoa jurídica gestora da sua imagem.¹¹³

Se essas interpretações da norma brasileira refletissem no cenário internacional, certamente não haveria contradições na competência e no tratamento tributário conferido pelos outros países à renda da exploração da imagem. Mas, nem mesmo a OCDE apresenta respostas objetivas à dúvida do que seria ou não rendimento sujeito ao artigo 17 da Convenção.

O parágrafo 9.5 dos comentários da OCDE sobre o artigo 17 da Convenção afirma que as retribuições do direito de imagem intimamente relacionadas ao desempenho do esportista, recebidas direta ou indiretamente (por interposta pessoa), são abrangidas pelo artigo e devem ser tributadas no Estado da fonte, independente do exercício da competência tributária no país de residência.¹¹⁴

Ao escolher o termo *closely connected*¹¹⁵ para identificar a renda da imagem tributável no país da fonte, a OCDE dá a entender que somente seria considerado como rendimento da atividade desportiva a retribuição da imagem diretamente vinculada ao trabalho profissional do atleta exercido no território daquele país. Em termos práticos, seriam intimamente conectadas as campanhas publicitárias da própria entidade desportiva empregadora ou da respectiva federação.

Entretanto, o parágrafo 9 (cabeça do 9.5) dos comentários ao artigo 17¹¹⁶, diz que a conexão é estreita quando o rendimento tenha se tornado possível a partir da atividade desportiva praticada pelo atleta naquele país.

Such a close connection will generally be found to exist where it cannot reasonably be considered that the income would have been derived in the absence of the performance of these activities. This connection may be related to the timing of the income-generating event (e.g. a payment received

¹¹³ Ver tópico 2.2.4 deste trabalho.

¹¹⁴ Cf. OCDE. Commentary on Article 17. (...) 9.5 It is frequent for entertainers and sportspersons to derive, directly or indirectly (e.g. through a payment made to the star-company of the entertainer or sportsperson), a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or the right to use, their “image rights”, e.g. the use of their name, signature or personal image. Where such uses of the entertainer’s or sportsperson’s image rights are not closely connected with the entertainer’s or sportsperson’s performance in a given State, the relevant payments would generally not be covered by Article 17 (see paragraph 9 above). There are cases, however, where payments made to an entertainer or sportsperson who is a resident of a Contracting State, or to another person, for the use of, or right to use, that entertainer’s or sportsperson’s image rights constitute in substance remuneration for activities of the entertainer or sportsperson that are covered by Article 17 and that take place in the other Contracting State. In such cases, the provisions of paragraph 1 or 2, depending on the circumstances, will be applicable.

¹¹⁵ Trad. livre pelo autor: intimamente conectado.

¹¹⁶ Ibidem.

by a professional golfer for an interview given during a tournament in which she participates) or to the nature of the consideration for the payment of the income (e.g. a payment made to a star tennis player for the use of his picture on posters advertising a tournament in which he will participate). (...) Article 17 will apply to advertising or sponsorship income, etc. which is related directly or indirectly to has a close connection with a performances or appearances in a given State (e.g. payments made to a tennis player for wearing a sponsor's logo, trade mark or trade name on his tennis shirt during a match). Such a close connection may be evident from contractual arrangements which relate to participation in named events or a number of unspecified events; in the latter case, a Contracting State in which one or more of these events take place may tax a proportion of the relevant advertising or sponsorship income (as it would do, for example, in the case of remuneration covering a number of unspecified performances; see paragraphs 9.2 and 9.3).

Pela redação do comentário, por exemplo, os rendimentos decorrentes de patrocínio de empresa de vestuário desportivo ou campanha publicitária realizada durante a realização de um torneio, poderiam ser vinculados ao rendimento da atividade desportiva previsto no artigo 17 da Convenção.

Em junho de 2014, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE publicou relatório com as principais questões envolvendo a aplicação do artigo 17 da Convenção e novos comentários à Convenção Modelo, incluindo o parágrafo 9.5 acima descrito¹¹⁷. De acordo com o relatório, a provocação relacionada ao direito de imagem veio de comentários das autoridades fiscais do Reino Unido, que não aceitavam a existência de valor econômico à imagem do atleta e sugeriram a inclusão de exemplos no parágrafo 9.5 de tipos de pagamento da imagem interpretados pela OCDE como enquadrados no artigo 17. Em resposta, “The Committee considered, however, that it would be difficult to go beyond the general principles expressed in paragraph 9.5 and that each case had to be dealt with on the basis of its own facts and circumstances, especially as regards valuation issues.”¹¹⁸

O Comitê responsável pelos comentários à Convenção Modelo manteve elevado grau de subjetividade na avaliação da renda que estaria incluída no termo *closely connected* e ainda atribuiu aos contratantes (ou até às regras internas), a definição do aspecto econômico do direito de imagem.

¹¹⁷ OCDE. **In Issues Related to Article 17 of the Model Tax Convention**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/report-article%2017-model-tax-convention.pdf> . Acesso em 23 ago. 2019, p. 18-19.

¹¹⁸ Trad. livre: O Comitê considerou, entretanto, que seria difícil ir além dos princípios gerais expressos no parágrafo 9.5 e que cada caso deveria ser tratado com base em seus próprios fatos e circunstâncias, especialmente no que diz respeito às questões de valor econômico.

Como já adiantado, todas as Convenções para evitar a dupla tributação firmadas pelo Brasil contêm, ao menos, o parágrafo 1º do artigo 17. Mas, com exceção da Convenção Brasil-México, que inclui os rendimentos de qualquer atividade pessoal exercida pelo desportista no Estado da fonte, relacionada à reputação (imagem)¹¹⁹, não há indicação de critério objetivo para o rendimento da imagem nas disposições semelhantes ao artigo 17 da Convenção Modelo.

A legislação espanhola do IRPF, por exemplo, contém norma de imputação à pessoa física do tributo incidente sobre o rendimento da própria imagem, ainda que o titular tenha licenciado ou consentido com o uso por terceiro, independentemente de ser residente ou não residente no País.¹²⁰ Trata-se de norma antiabuso, estabelecida para combater as estruturas criadas para a exploração da imagem por meio de pessoa interposta. Nesse caso, como a Convenção Brasil-Espanha¹²¹ não abrange de modo específico o direito de imagem e ainda considerando a intenção do conteúdo do artigo 17 de ser também norma antiabuso, o Fisco Espanhol poderá se valer da norma de competência deste artigo, nos limites subjetivos mencionados, para imputar ao atleta a obrigação tributária sobre a renda da imagem obtida a partir de atividades realizadas em seu território, ainda que por meio de pessoa jurídica estabelecida no Brasil.¹²²

¹¹⁹ BRASIL. Decreto n. 6.000, de 26 dez. 2006. Artigo 17 (artistas e desportista). 1. Não obstante as disposições dos Artigos 7, 14 e 15, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante de suas atividades pessoais exercidas no outro Estado Contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou como músico, ou na qualidade de desportista, podem ser tributados nesse outro Estado. Os rendimentos a que se refere o presente parágrafo incluem os rendimentos que referido residente obtenha de qualquer atividade pessoal exercida no outro Estado Contratante relacionada com sua reputação como artista ou desportista.

¹²⁰ ESPAÑA. Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Artículo 92. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.

1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

¹²¹ BRASIL. Decreto n. 76.975, de 2 jan. 1976. Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha.

¹²² Cf. *in* El Mundo. Hacienda inspecciona a Neymar. Disponível em: <https://www.elmundo.es/deportes/futbol/2019/03/11/5c855d9bfdddf625d8b4634.html> . Acesso em: 18 ago. 2019. Cf. *in* Eleconomista.es. Cristiano Ronaldo reconoce cuatro delitos fiscales y es condenado a 23 meses de cárcel y 19 millones de multa. Disponível em: <https://www.eleconomista.es/deporte->

Em algumas Convenções celebradas pelo Brasil¹²³, houve a adequação do parágrafo 2º para prever a tributação da empresa que prestar serviços artísticos e desportivos no outro estado. Por exemplo, o parágrafo 2º do artigo 17 da Convenção Brasil-Espanha¹²⁴:

2. Quando os serviços mencionados no parágrafo 1 deste artigo, forem fornecidos num Estado Contratante por uma empresa do outro Estado Contratante, os rendimentos recebidos pela empresa pelo fornecimento desses serviços podem ser tributados no primeiro Estado Contratante, não obstante as outras disposições da presente Convenção.

Pelo conteúdo do dispositivo, seria possível compreender que a competência tributária da fonte seria sobre a pessoa jurídica interposta, sem imputação do tributo à pessoa física do esportista. Todavia, como o objetivo da Convenção é a definição da competência tributária e não o tratamento tributário dado ao rendimento na legislação interna de cada país, a adequação do texto parece ser direcionada à empresa produtora do evento artístico ou desportivo¹²⁵. Logo, o rendimento do direito de imagem explorado por pessoa jurídica pode não se enquadrar nesse dispositivo, de modo a permanecer como rendimento da atividade da pessoa física ou lucros de empresa, se o caso.

Não obstante, o parágrafo 9 dos comentários da OCDE à Convenção também afasta o enquadramento do rendimento da imagem como *royalty*. Para a organização, apesar das retribuições decorrentes dos direitos de propriedade intelectual serem definidos como *royalties*, a retribuição da imagem não estaria no escopo do artigo 12. Dessa forma, quando os rendimentos não puderem ser atribuídos à atividade desportiva, devem ser enquadrados nas regras do artigo 7º (lucros de empresa)¹²⁶ ou do artigo 15 (rendimento do emprego)¹²⁷, conforme o caso.¹²⁸

negocio/noticias/9649107/01/19/Ronaldo-condenado-a-23-meses-de-carcel-y-19-millones-de-multa-por-fraude.html . Acesso em: 18 ago. 2019. Cf. *in* ABC.es. Messi pagó a Hacienda 53 millones de euros. Disponível em: <https://www.abc.es/deportes/futbol/20140717/abci-messi-contribuyente-paga-hacienda-201407171049.html> . Acesso em: 18 ago. 2019.

¹²³ Texto semelhante pode ser encontrado nas Convenções firmadas pelo Brasil com os seguintes países: Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Hungria, Noruega, República Tcheca e Suécia.

¹²⁴ Op. cit.

¹²⁵ Exemplo claro seria das empresas organizadoras de festivais de música, como o Lollapalooza ou Rock in Rio, quando realizados em estados distintos do estado da residência fiscal.

¹²⁶ Adota a regra geral da competência tributária exclusiva do estado de residência fiscal, salvo se a empresa exercer a atividade por meio de estabelecimento estável mantido no país da fonte.

¹²⁷ Adota a regra geral da competência tributária exclusiva do estado de residência fiscal, salvo se o emprego for exercido no país da fonte.

¹²⁸ OCDE. Op. cit., (...) Royalties for intellectual property rights will normally be covered by Article 12 rather than Article 17 (cf. see paragraph 18 of the Commentary on Article 12), but in general advertising

Se o rendimento for enquadrado no artigo 7º, preserva-se o negócio jurídico para a exploração da imagem mediante pessoa jurídica estabelecida no Brasil, da qual o atleta figure como sócio. A imposição tributária será exclusiva do Brasil, com tributação na pessoa jurídica de acordo com o respectivo regime fiscal e isenção sobre lucros e dividendos recebidos pela pessoa física.

Mas, na hipótese do artigo 15, se a atividade de exploração econômica da imagem for realizada no território do Estado da fonte, ainda que não relacionada ao contrato de trabalho desportivo, poderá ser submetida ao regime fiscal deste país, sem proibição de tributação pelo Estado de residência do atleta. Nesse caso, o atleta com residência fiscal no Brasil e atividade desportiva no exterior, estaria sujeito à tributação da renda conforme a legislação da fonte e, no Brasil, o rendimento deve ser submetido ao tratamento fiscal dado aos *royalties* (tabela progressiva do IRPF), com a concessão de crédito do imposto no exterior, até o limite do que seria devido no País com a incidência do IR sobre o respectivo rendimento.

Resumidamente, havendo tratado, convenção ou acordo de reciprocidade firmado com o Brasil, para evitar a dupla tributação, a maior probabilidade é de que o rendimento da imagem seja enquadrado em dispositivo semelhante ao artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE, com competência tributária do Estado da fonte para tributar a renda da imagem produzida no seu território como da pessoa física do desportista. Situação semelhante pode ocorrer no enquadramento dessa renda no artigo 15 da Convenção. A preservação da eficiência fiscal obtida a partir da exploração da imagem por meio de pessoa jurídica estabelecida no Brasil somente ocorrerá se o rendimento for vinculado ao artigo 7º da Convenção. Ademais, se não houver tratado ou acordo com o Brasil, a competência tributária será cumulativa sobre todo o rendimento produzido no país da fonte e dependerá do tratamento tributário dado ao direito de imagem pela legislação interna do respectivo país e de instrumentos unilaterais para evitar a dupla tributação.

and sponsorship fees will fall outside the scope of Article 12. (...) Similar income which could not be attributed to such performances or appearances would fall under the standard rules of Article 7 or Article 15, as appropriate. Payments received in the event of the cancellation of a performance are also outside the scope of Article 17, and fall under Articles 7 or 15, as the case may be.

3. OS LIMITES DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS EFEITOS DA RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS

3.1 Os limites da fiscalização tributária na exploração do direito de imagem

3.1.1 As hipóteses do artigo 149, inciso VII, do CTN em relação à gestão da imagem por terceiro

O inciso VII, do artigo 149, do CTN elenca a fraude, o dolo ou a simulação como hipóteses que, uma vez praticadas, autorizam a fiscalização tributária à revisão dos negócios jurídicos declarados pelo contribuinte.

Essas três hipóteses se referem a atos de evasão fiscal, ou seja, a prática consciente de conduta contrária à lei, para evitar, reduzir ou retardar a incidência da norma tributária sobre determinado fato gerador.

A fraude à lei tributária, conforme conceito legal, é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, ainda que parcialmente, a ocorrência do fato tributável, ou a adoção de atos que visam excluir ou modificar as características essenciais do fato, para reduzir ou diferir o tributo devido.¹²⁹

De outro lado, a simulação é a mentira dolosa, ou seja, a criação de situação inexistente, com a intenção de fuga deliberada do cumprimento de determinado dever legal. Para o Código Civil, a simulação é causa de nulidade do negócio jurídico, sendo presumível quando: i) aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas realmente beneficiadas; ii) houver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou iii) os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.¹³⁰

É fundamental notar que o dolo, em matéria tributária, está necessariamente contido ou na fraude e ou na simulação. Portanto, é imprescindível à definição de uma dessas duas condutas ilegais, praticadas de forma dolosa, para que a autoridade

¹²⁹ BRASIL. Lei n. 4.502/1964. Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

¹³⁰ Op. cit. Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

fazendária possa atuar, de ofício, na revisão dos atos comissivos ou omissivos vinculados ao contribuinte infrator.

Considerando as prescrições do sistema jurídico nacional, no sentido de permitir a disponibilidade patrimonial da imagem, é duvidosa a acomodação da efetiva gestão econômica desse direito em uma das hipóteses de ilícito tributário doloso. Além do reconhecimento formal da disponibilidade da imagem, o ordenamento brasileiro também confere especial proteção à liberdade de expressão, à autonomia da vontade e à auto-organização.

Diante desse cenário, não há como fugir das premissas de ser permitida a gestão patrimonial da imagem como objeto de negócio jurídico e de inexistir forma prescrita ou defesa em lei.

Obviamente, a fixação de tais premissas apenas reflete a intenção legislativa, sem limitar a atividade fiscalizatória. Mesmo porque é possível que ocorra simulação e fraude à lei em casos envolvendo a pessoa jurídica interposta para a exploração econômica da imagem. Por exemplo, se o atleta destina à pessoa jurídica rendimento decorrente de premiação por desempenho pessoal, mas o classifica como rendimento da imagem, estar-se-á diante de mentira deliberada, por apresentar ao mundo o rendimento como oriundo da imagem, para esconder a realidade da natureza salarial da renda. É perceptível que essa situação extrema não se refere à efetiva gestão patrimonial e sim à simulação sobre o termo “direito de imagem”, sem confundir com a legalidade da estrutura jurídica da exploração econômica da imagem.

O que se pretende consolidar é que a transferência pura da gestão da própria imagem a terceiro, sem prova coerente da prática de ato ilícito, deve ser vista de acordo com a regra geral de ser conduta legal, possível, determinável e, portanto, insuscetível de ser qualificada, pelo Fisco, em uma das hipóteses do artigo 149, VII, do CTN.

3.1.2 O abuso de direito em matéria tributária

Resumidamente, o Fisco se opõe à transferência da renda da imagem para pessoa jurídica interposta, por entender ser atividade estritamente vinculada à pessoa física, então detentora do direito personalíssimo. Trata-se de estratégia que faz parte do combate à chamada “pejotização”, entendida como a constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviço personalíssimo, com o único desiderato de se submeter à menor tributação possível.

Essa abordagem leva ao debate do uso abusivo da autonomia da vontade e do direito à auto-organização, considerando a distorção do instituto da pessoa jurídica, a qual teria sido criada para atingir finalidade diversa da exploração organizada de atividade econômica empresarial.

O problema é que a aplicação da figura do abuso de direito não tem representação formal no Direito Tributário, no que pese a defesa por parte (respeitável) da doutrina, à exemplo de Marco Aurélio Greco, o qual entende que o abuso de direito contamina o planejamento tributário em razão da ilicitude do exercício desproporcional de um direito, conforme preceitua o artigo 187 do Código Civil¹³¹. Para o autor, o planejamento, com finalidade exclusiva ou essencialmente fiscal, caracteriza ato ilícito e impede a produção da vantagem buscada pelo contribuinte.¹³²

O primeiro ponto a esclarecer é quanto à equiparação civil do abuso de direito como ato ilícito e ilegal. Isso porque o plano de fundo da conduta abusiva é o exercício desconforme de um direito legítimo, pelo próprio titular, sem qualquer intenção deliberada de prejudicar terceiro. Assim, ainda que equiparado a ato ilícito, não se confunde com as hipóteses do artigo 149, VII, do CTN, que tratam a fraude e a simulação como condutas que já nasceram ilegais e que foram praticadas intencionalmente.

É com base nesse argumento que o abuso de direito, quando enfrentado no âmbito tributário, é traduzido como conduta elisiva, ou seja, a prática de atos legais que visam a economia fiscal. O professor Marco Aurélio, ao mencionar o tratamento dado ao abuso de direito pela legislação da Austrália, Alemanha e Holanda, demonstra que, na legislação desses países, a norma *antiabuso* está prevista na seção de medidas para neutralizar as práticas elisivas, ou seja, corrobora a inaplicabilidade do instituto no Direito Tributário brasileiro.¹³³

O segundo ponto é compreender o abuso de direito como figura de Direito Privado, portanto, de natureza não tributária. O ilícito, se existente, deve ser verificado no âmbito do Direito Civil, de acordo com o procedimento definido neste plano de normatização. Afora as hipóteses de condutas dolosas previstas no CTN, a autoridade fazendária não detém competência para revisar, diretamente, os negócios jurídicos, a

¹³¹ Op. cit. Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

¹³² GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 206-211.

¹³³ Ibidem, p. 207-208.

fim definir determinado ato como ilícito civil e ainda desconsiderá-los sem o devido processo legal.

É importante lembrar que o ordenamento jurídico brasileiro se pauta pela presunção de inocência e pela presunção de legalidade dos negócios jurídicos. Assim, enquanto o negócio não seja revisto no plano civil, continuará a aparecer para o mundo como ato lícito e legítimo. Ao Direito Tributário, caberia, excepcionalmente, prever instrumentos específicos para evitar os efeitos desse possível ato abusivo, ainda não reconhecido como tal no direito privado. O caso seria de ineficácia fiscal de atos, até então, legalmente exercidos.

Parece acertada a posição de Martha Toribio, ao defender que o abuso de direito não é refletido na norma tributária por dificuldade, inclusive, de se estabelecer o direito da parte contrária que tenha sido abusado. Afirma a autora¹³⁴:

(...) não se pode falar em direito da Fazenda Pública a determinado valor de arrecadação tributária. A Fazenda Pública não tem direito à expectativa de determinada arrecadação. Esta é fruto, única e exclusivamente, da incidência tributária: a obrigação de pagar só surge após a ocorrência do fato gerador, e não antes dela – daí a impossibilidade de que haja um direito fazendário anterior à ocorrência do fato gerador.

Se inexistente direito à determinada arrecadação, o abuso de direito passa a ser incompreensível na relação entre Fisco e contribuinte. Por mais valia que tenha o argumento da solidariedade fiscal, pautado na capacidade contributiva e isonomia tributária¹³⁵, inexistente direito da Fazenda Pública à expectativa de arrecadação e inexistente impedimento à economia fiscal.

Como bem alerta Luciano Amaro, entender a capacidade contributiva como prerrogativa do Estado de tributar cada um de acordo com sua condição econômica é transcender os limites jurídico-formais desse instituto, que, na verdade, representa direito do indivíduo de não ser tributado além da sua capacidade econômica.¹³⁶

Nesse sentido, a constituição de pessoa jurídica para a gestão da imagem, com ou sem prestação de serviços personalíssimos, é negócio jurídico lícito, expressamente autorizado por lei e mantém sua validade até que sobrevenha análise específica do abuso da personalidade jurídica.

¹³⁴ Op. cit., p. 228-229.

¹³⁵ Ver Marco Aurélio Greco. *Ibidem*, p. 208-210.

¹³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª ed. Versão digital. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 235.

Também é fundamental entender que a autoridade fazendária possui competência limitada às hipóteses previstas no CTN ou outra lei de igual nível. A Constituição de 1988 reserva à lei complementar a prescrição de normas gerais de Direito Tributário. Isso impede, por exemplo, a aplicação indiscriminada dos vícios e defeitos do negócio jurídico¹³⁷ na seara tributária, por terem sido dispostas no Código Civil, que é lei ordinária. “A maneira como a Constituição disciplinou o tema não deixa dúvidas acerca desta limitação: estas figuras não podem ser aplicadas de forma isolada pelas autoridades fiscais sem autorização expressa de uma lei complementar.”¹³⁸

O objetivo não é colocar panos quentes sobre determinadas condutas praticadas pelo contribuinte. Mas o ordenamento jurídico precisa ter certa dose de certeza e coerência entre suas disciplinas, para que não venha a ocorrer a situação esdrúxula de determinado negócio ser existente para o Direito Civil e inexistente para o Direito Tributário. Quando houver vício no negócio jurídico subjacente fora do alcance da autoridade fiscal, a inexistência ou invalidade daquele deve ser, primeiramente, reconhecida no âmbito do Direito Civil, notadamente por meio de decisão judicial. É o que faz o artigo 129 da Lei do Bem ao condicionar a desconsideração do contrato de prestação de serviços por pessoa jurídica à regra do artigo 50 do Código Civil¹³⁹, o qual, por sua vez, trata da desconsideração da personalidade jurídica mediante decisão judicial e somente quando caracterizado o desvio da finalidade ou confusão patrimonial.

3.1.3 A dissimulação e o parágrafo único do artigo 116 do CTN

O parágrafo único do artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar 104/2001, trouxe a possibilidade da autoridade administrativa “(...) 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

¹³⁷ Para estudo mais profundo do tema dos vícios e defeitos do negócio jurídico frente ao planejamento tributário, ver LIMA, Cleyber Correia e BIFANO, Elidie, *in O Planejamento Tributário como Negócio Jurídico e a Irrelevância do Propósito Negocial*. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3332383

¹³⁸ LEÃO, Martha Toribio. Op. cit., p. 236.

¹³⁹ Op. cit. Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

(...)”¹⁴⁰, condicionando o exercício dessa competência a procedimentos a serem definidos por meio de lei ordinária.

Antes de comentar a ineficácia desse ensaio de norma *antielisiva*, é preciso diferenciar a simulação do artigo 149, VII do CTN da dissimulação presente no parágrafo transcrito logo acima. Enquanto a simulação se refere à hipótese de revisão de lançamento por ocasião de conduta ilícita dolosa, capaz de nulificar o negócio jurídico; a dissimulação se caracteriza pela formalização de realidade diversa do fato ou ato existente. Procura-se, por meio de um negócio jurídico lícito, mascarar outro negócio também lícito, com a intenção de esconder a realidade material, por qualquer motivação de cunho pessoal.

Assim como no abuso de direito, não há ilicitude aparente na dissimulação. É necessário descortinar a declaração do particular para se alcançar o real fato gerador da obrigação tributária. Novamente, uma situação de elisão fiscal, não confundível com as hipóteses de revisão de ofício.

Mas, embora os conceitos de simulação e dissimulação sejam distintos, há entendimento no CARF em sentido contrário, com o provável interesse de ignorar a eficácia limitada do parágrafo único, do artigo 116, do CTN. A confusão entre os conceitos fica clara no julgamento de caso envolvendo a Globo Comunicação e Participações S.A., cujo objetivo da emissora era a contratação de serviços intelectuais e artísticos sob a forma de pessoas jurídicas. Nessa decisão, de 19/02/2019, o Conselheiro Relator diz que o parágrafo único, do artigo 116, do CTN, que trata da dissimulação e da elisão fiscal, seria norma semelhante à do artigo 149, VII, também do CTN¹⁴¹, a qual se refere a atos de evasão fiscal, praticados dolosamente, mediante fraude ou simulação.¹⁴²

Com esses argumentos, o CARF manteve a autuação fiscal, por entender que a autorização legal para a contratação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica prevista no art. 129 da Lei 11.196/2005, não autoriza a figura do “empregado

¹⁴⁰ Op. cit. 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. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)

¹⁴¹ Ibidem. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

¹⁴² BRASIL. CARF. Segunda Seção de Julgamento. Processo n. 16682.721028/201587. Acórdão n. 2402-006.976, julgado pela 4ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, em 19/02/2019.

‘pejotizado’”, de modo que se houver a comprovação da relação de emprego a partir da verificação dos critérios da pessoalidade, onerosidade, habitualidade e subordinação, caberá a incidência da norma previdenciária e tributária, independente da forma de contratação. Ainda consta no referido acordo que o negócio jurídico foi celebrado com o intuito de “(...) dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...)”.

No que pese os fundamentos das normas serem completamente distintos, a jurisprudência do CARF, ainda que a maior parte das decisões tenha sido por voto de qualidade, tem seguido o mesmo equívoco da fiscalização tributária, ao igualar a dissimulação com a simulação.

Entretanto, essa interpretação pode ser vista como estratégia para fugir da discussão da eficácia do parágrafo único do referido artigo 116, que condiciona a atuação da fiscalização para a desconsideração de negócios jurídicos a “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Ao considerar a simulação e a dissimulação como institutos sinônimos, o Fisco aproveita o conteúdo da dissimulação para justificar a revisão de ofício na prerrogativa conferida pelo inciso VII, do artigo 149, do CTN. Porém, não faz sentido defender a sinonímia desses termos, ainda que meramente técnica. A exposição de motivos que justificou a inclusão desse parágrafo único declarou a necessidade de autorizar a desconsideração de “atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”¹⁴³. Portanto, se o interesse legislativo foi completamente distinto das hipóteses de evasão fiscal contidas na fraude ou na simulação, o dispositivo em comento é novo instrumento de fiscalização tributária, ainda pendente de regulação por lei.

Em consonância ao entendimento de Marco Aurélio Greco, uma vez se tratar de norma que atribui determinado poder à administração pública (competência) e condiciona o exercício desse poder a procedimentos legais (legalidade), estamos diante de típica norma de eficácia limitada, em vista da incompletude do exercício da competência conferida.

¹⁴³ BRASIL. Mensagem Presidencial n. 1.429. Exposição de motivos para alterar a Lei n. 5.172/1966 - CTN. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>
Acesso em: 14 ago. 2019.

Agir administrativamente é agir mediante procedimentos disciplinados na lei. Portanto, da ótica da Administração Pública, a natureza da ação administrativa e o princípio da legalidade previsto no artigo 37 *caput* da CF/88, apontam no sentido da segunda interpretação possível, qual seja, o de estarmos perante norma de eficácia limitada, cuja eficácia e aplicabilidade dependem da edição da mencionada lei ordinária.¹⁴⁴

Logo, apesar de a legislação interna prever norma antielisão, esta não pode ser aplicada enquanto pender a produção legislativa a que se refere o próprio dispositivo. Significa que, se o caso for definido como dissimulação, volta-se à parte final do artigo 129 da Lei do Bem e ao artigo 50 do Código Civil, quanto à necessidade de decisão judicial para a desconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica contratada para a prestação de serviços, ainda que personalíssimos, independente da eventualidade, onerosidade e coordenação.

3.2 A reclassificação de rendimentos e a compensação de tributos

Outro ponto de intenso debate e que se vincula ao tema tratado no tópico antecedente é a possibilidade de reclassificação dos rendimentos declarados como da pessoa jurídica, para defini-los como da pessoa física. A Fazenda Pública entende que o contrato de licença de uso da imagem seria instrumento particular não oponível a ele e, portanto, insuficiente para alterar o sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, seria caso de erro do sujeito passivo, a ser corrigido pela fiscalização tributária, no sentido de atribuir a renda devidamente contabilizada na pessoa jurídica para a pessoa física titular do direito à imagem.¹⁴⁵

Embora definida como reclassificação do rendimento, essa medida traz dúvidas quanto aos efeitos produzidos sobre o sujeito passivo e não sobre o fato do rendimento. Isso porque haveria a alteração de toda a estrutura da obrigação tributária, exceto do que se diz reclassificar – o fato gerador “auferir renda” –, que continua o mesmo.

Na forma como construído o argumento, o pilar central da reclassificação é o artigo 123, do CTN¹⁴⁶, que traz a não oponibilidade ao Fisco das convenções

¹⁴⁴ Op. cit., p. 567.

¹⁴⁵ Nesse sentido, ver as seguintes decisões proferidas no âmbito do CARF e do antigo Conselho de Contribuintes: acórdão CSRF n. 9202-004.548 (caso Guga); acórdão CARF n. 2202-003.682 (caso Alexandre Pato); acórdão CARF n. 2402-005.703 (caso Neymar); Recurso n. 141.697 (Caso Felipão); e Recurso n. 146.398 (caso Ratinho).

¹⁴⁶ Op. cit. Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

particulares que alterem a responsabilidade do pagamento de tributos. Esse dispositivo é aplicável para as situações de alteração civil da pessoa responsável pelo mero pagamento do tributo, ou seja, sem qualquer alteração na estrutura da obrigação tributária. É o caso do contrato de locação que cria a obrigação civil do pagamento do IPTU pelo locatário. Se o pagamento não for efetuado, o proprietário do imóvel (legítimo sujeito passivo do IPTU) não poderá se opor à cobrança do Fisco sob o fundamento da responsabilidade civil, tendo em vista a impossibilidade de alteração da obrigação tributária já constituída por meio de contrato particular.

Numa análise temporal, esse dispositivo é aplicável sobre o instrumento particular que produz efeitos após a ocorrência do fato gerador, isto é, após a formação da obrigação tributária. Não é esse o caso do negócio jurídico da gestão e licença de uso da imagem, que é criado antes do fato gerador, com a finalidade de organizar a atividade econômica a ser desenvolvida. Por sua vez, é essa atividade que altera a estrutura da obrigação tributária, de modo que, qualquer revisão dos elementos de formação, depende da desconsideração do objeto do negócio jurídico estabelecido previamente.

A reclassificação, portanto, não é do fato “auferir renda” e sim do elemento essencial à obrigação tributária, que é a sujeição passiva. O fato gerador do imposto de renda, de forma literal, é o mesmo para a pessoa jurídica e para a pessoa física, assim como é o mesmo para a renda obtida a partir do trabalho e a renda obtida a partir do capital. O que se tem é a alteração da origem do fato gerador, ou seja, do negócio jurídico precedente que lhe deu causa, com efeito sobre a metodologia do cálculo do tributo – critério quantitativo (base de cálculo e/ou a alíquota).

Percebe-se que, se o negócio jurídico anterior foi, por exemplo, a venda de imóvel com ganho de capital, o imposto de renda será devido pelo beneficiário da renda, à alíquota de 15%. Se o negócio anterior é a atividade de pessoa jurídica prestadora de serviços e sujeita ao lucro presumido, aplicar-se-á a regra geral de presunção de lucro no percentual de 32% do faturamento e sobre esse valor (fato = renda) incidirá a alíquota inicial de 15% do IRPJ. Agora se o negócio anterior é a relação de emprego entre pessoa física e pessoa jurídica, e considerando que o rendimento obtido supere a faixa de isenção, o beneficiário estará sujeito à tabela de alíquotas do IRPF, que poderá ser de até 27,5%.

Em todos esses casos, o fato – auferir renda – continua a ser o mesmo. A diferença na estrutura da obrigação de cada caso decorre da natureza da renda, ou melhor, da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Voltando ao caso Globo apresentado no item anterior, o acórdão do CARF manifesta a aplicação do parágrafo único, do artigo 116, do CTN para a hipótese de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.¹⁴⁷ É exatamente o que ocorre na reclassificação de rendimentos, à vista da alteração do sujeito passivo da obrigação tributária motivada pela reclassificação da natureza do rendimento, o que somente é possível se a autoridade fiscal revisitar o negócio jurídico que serviu de fonte à renda auferida.

Seguramente, a prerrogativa para tanto não está no artigo 123, do CTN, cujo teor não tem a menor pretensão de servir como norma antielisiva, a fim de modificar ou afastar negócios jurídicos.

Nas situações envolvendo a exploração econômica da imagem de desportistas, a competência da fiscalização tributária está adstrita às hipóteses do inciso VII, do artigo 149, do CTN, ao menos enquanto pendente a regulamentação determinada no parágrafo único, do artigo 116, do mesmo Código.

Na análise cuidadosa do caso Neymar¹⁴⁸, percebe-se, por exemplo, que a motivação do auto de infração está na desconstrução dos negócios jurídicos realizados, com declaração de contrato nulo¹⁴⁹, contrato ilegítimo e crítica à ausência de materialidade da exploração econômica da imagem¹⁵⁰, ou seja, discute-se todos os elementos jurídicos formadores da obrigação tributária para, ao final, concluir no sentido da mera reclassificação do rendimento¹⁵¹.

É incoerente supor que a autoridade fiscal possa simplesmente ignorar toda essa estrutura jurídica legítima, com a simples finalidade de reclassificar a renda ou

¹⁴⁷ Afirma o respectivo acórdão: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

¹⁴⁸ BRASIL. CARF. Acórdão n. 2402-005.703. *Op. Cit.*

¹⁴⁹ A fiscalização afirmou ser nulo o contrato de direito de preferência na contratação futura do jogador, firmado entre a N&N Consultoria e o FC Barcelona.

¹⁵⁰ O CARF confirmou a atividade da fiscalização quanto à legitimidade do contrato de imagem firmado com o FC Barcelona, em razão da atribuição de valor da imagem mediante percentual da remuneração mensal paga ao atleta.

¹⁵¹ Apesar do CARF ter confirmado a atividade fiscalizatória e tecido fundamentos de clara descon sideração do negócio subjacente, decidiu em todas essas situações ser o caso de simples transferência do rendimento à pessoa física do atleta.

desclassificar a receita da pessoa jurídica, quando, na verdade, atua sobre outros elementos constitutivos da obrigação tributária, especialmente a natureza do rendimento intrinsecamente vinculada à estrutura jurídica subjacente.

De outro lado, ao menos o CARF tem sido coerente em relação à compensação dos tributos pagos enquanto pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e direcionada para a pessoa física titular da imagem. A jurisprudência administrativa se consolidou no sentido de autorizar a compensação na apuração do crédito tributário devido pela pessoa física, dos valores arrecadados na forma de tributos da pessoa jurídica.

3.3 A imputação de responsabilidade tributária aos sócios

O caso Neymar também inova na imputação de responsabilidade tributária aos terceiros, pessoas físicas, que compuseram as sociedades licenciadas para a exploração do direito à imagem e dos direitos econômicos do jogador. Nesse caso específico, o quadro societário de todas as empresas envolvidas era composto pelos pais do jogador, que sempre cuidaram da carreira do filho. Significa que, além do vínculo negocial, havia o vínculo familiar, o que pode ter influenciado na conclusão da fiscalização.

A autoridade fiscal se baseia no artigo 124, I do CTN¹⁵², que atribui a solidariedade fiscal à pessoa que tenha interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária. Apesar do texto um tanto vago do referido dispositivo, fica claro que o interesse comum precisa ser na constituição do fato jurídico tributário, ou seja, o fato em que a administração confirma como o efetivamente ocorrido.

O voto vencido proferido nesse caso Neymar pela Conselheira Bianca Felícia Rothschild¹⁵³ foi bastante incisivo ao definir ser indiferente a mera participação em evento anterior ou o benefício econômico do terceiro. O interesse comum apontado no CTN deve ser interesse jurídico e não apenas a participação, ainda que sob ações fraudulentas. A Conselheira cita a doutrina do Professor Schoueri, que assim se manifesta:

¹⁵² Op. cit. Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

¹⁵³ BRASIL. CARF. Op. cit. Acórdão n. 2402-005.603. Inteiro teor, p. 132-133.

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um 'interesse comum'. Eles podem ter 'interesse comum' em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm 'interesse comum' no fato jurídico tributário.¹⁵⁴

A solidariedade ocorre desde a partilha do fato gerador entre pessoas interessadas no seio do fato jurídico que foi objeto da incidência tributária. Essas pessoas precisam estar juntas no mesmo polo da relação jurídica definida pela lei para receberem o impacto jurídico da tributação.¹⁵⁵

Exatamente nesse ponto que se identifica mais uma desconexão entre os fundamentos do Fisco e a conclusão da exação. Ora, se o fundamento utilizado para a incidência do IRPF é a prática isolada do fato tributário pela pessoa física do atleta e a vinculação do rendimento a atividades praticadas no decorrer do contrato de trabalho desportivo, resta evidente que, para a fiscalização, a situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária é estritamente pessoal.

Se houve fraude, conluio ou simulação, esses atos teriam sido praticados para ocultar o fato gerador individual da pessoa física, isto é, os terceiros teriam atuado em conjunto para levar o fato gerador à pessoa jurídica, mas em momento algum participaram do fato gerador dito simulado. Esse fato simulado, definido pela fiscalização como o motivo da incidência, foi praticado unicamente pelo atleta, uma vez que se refere à obtenção de renda a partir do seu trabalho pessoal.

Em outras palavras, o interesse comum das pessoas jurídicas envolvidas, dos sócios dessas empresas e do atleta concedente do direito à imagem e direitos econômicos, na visão da Fazenda Pública, foi para a prática dos fatos que atribuam a tributação à pessoa jurídica e não o inverso.

A fiscalização incluiu os pais do atleta Neymar também por entender que eles assinaram contratos, negociaram em nome do jogador etc. Primeiramente, se os pais atuaram efetivamente em prol da exploração da imagem do atleta, não há que se falar em simulação do respectivo contrato de licença de uso da imagem. Em segundo lugar, os pais firmaram relações jurídicas enquanto representantes legais da pessoa jurídica constituída. A participação deles em eventuais ganhos econômicos não é suficiente para

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Apud* Bianca Felícia Rothschild. *Ibidem*, p. 133.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 386-387.

atrair a responsabilidade tributária. No fim das contas, o Fisco estendeu a responsabilidade tributária às pessoas jurídicas e promoveu, ilegitimamente, a desconsideração da personalidade jurídica delas, para ampliar a sujeição passiva aos sócios.

O voto vencedor, apesar de desfavorável, cita trecho da doutrina de Kyoshi Harada que se identifica perfeitamente ao ponto de vista defendida nesse trabalho. A citação busca a solidariedade para os envolvidos em situação de fraude, mas traz argumento, na verdade, contrário¹⁵⁶:

Importante distinguir, pois, interesse comum no resultado da exploração da atividade econômica ensejadora do fato gerador da obrigação tributária, com o interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Aquele é irrelevante para gerar a responsabilidade solidária. Este acarreta a responsabilidade solidária, porque as pessoas envolvidas praticam conjuntamente a atividade tipificada pela norma tributária.

Nesse contexto, é indubitável a inexistência de interesse comum, sobretudo na pessoa dos sócios, que agiam em nome da sociedade e no interesse social. Eventual benefício econômico traduzido em maior divisão de lucros retrata empenho dos sócios, apenas, na atividade econômica da pessoa jurídica e isso não pode ser confundido com interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador.

Na hipótese do direito à imagem já é duvidoso o entendimento de simulação e de atos de sonegação fiscal. No decorrer do trabalho foi definido que a imagem, como direito patrimonial, pode ser objeto de livre negociação, independente da vontade do Fisco de obter a maior tributação possível. Não se trata de ato simulado, uma vez haver previsão legal que subsidia a conduta do contribuinte.

No caso concreto em análise, não é crível supor completa simulação num contrato de licença de uso de imagem entre o jogador Neymar, um dos grandes astros do futebol mundial, e o FC Barcelona, um dos maiores clubes de futebol do mundo. Não há como defender que todo esse negócio é simulado, tão somente pelo vínculo entre o valor pago a título de imagem e a remuneração do contrato de trabalho. Se esse fato serve de indício, seria para atos dissimulados, mas jamais para hipótese de simulação.

Todavia, ainda que se tratasse de simulação, a solidariedade fiscal prevista no CTN não é hipótese de responsabilidade por infração, até porque, conforme previsto em

¹⁵⁶ Op. cit. Acórdão n. 2402-005.603. Voto vencedor, p. 160, fls. 16670.

seu artigo 3º¹⁵⁷, o tributo, como objeto da obrigação tributária, não pode servir de sanção a ato ilícito. O artigo 124, I, do CTN traz situação jurídica de multiplicidade na sujeição passiva e não extensão da responsabilidade motivada fraude, simulação ou crime de sonegação fiscal.

3.4 As penas pecuniárias aplicáveis e a não cumulação de multas

O Direito Tributário prevê a aplicação de penas pecuniárias em decorrência de ações ou omissões ilícitas de autoria do contribuinte. A legislação atual subdivide as multas tributárias em: i) isolada; ii) de ofício; iii) agravada; ou iv) qualificada.

De modo geral e sem a intenção de nos estendermos sobre o tema da conceituação das multas, é suficiente diferenciar a multa isolada como aquela aplicada quando o contribuinte deixa de cumprir, de forma deliberada, com a obrigação de informar o evento tributário ao Fisco e de recolher o tributo de forma antecipada; a multa de ofício como aquela decorrente da informação fraudulenta ou simulada, com a intenção de ocultar fatos e negócios do Fisco; a multa agravada é a aplicação de dosagem maior à de ofício, quando constatado que a conduta do contribuinte possui maior lesividade e gravidade ao Fisco; e a multa qualificada tem aplicabilidade limitada à conduta tipificada como crime fiscal.

Todas essas sanções dependem de algum ato deliberado praticado pelo contribuinte ou terceiro, com a intenção de se evadir da carga tributária mediante a ocultação ilícita de fatos ou negócios jurídicos.

Numa análise mais acurada da legislação tributária é possível identificar a aproximação do tratamento das infrações às normas gerais do Direito Penal, fazendo prevalecer os elementos subjetivos do fato e os princípios da inocência, da interpretação benigna e da culpabilidade.¹⁵⁸ É o que faz o artigo 112, do CTN¹⁵⁹, ao trazer todos os

¹⁵⁷ Op. cit. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁵⁸ O Professor Heleno Torres, em ensaio publicado no Conjur, afirma: “Os princípios penais ‘*nullum crimen sine lege*’ e ‘*nulla poena sine lege*’ também orientam o direito tributário sancionador, mormente quanto à culpabilidade. Assim, somente pode ser imputado um ilícito a certo sujeito quando provado que este poderia evitar, por meios hábeis, a realização concreta do injusto.

Diante disso, como anota Juarez Cirino dos Santos, ‘um resultado é atribuível ao autor se o direito ordena sua evitação e o autor não o evita, embora possa evitá-lo’

(...) A fraude fiscal tem como pressuposto a vontade de impedir ou reduzir a obrigação tributária, mediante a obtenção de uma vantagem econômica ilícita para o autor, que será sempre aquele que,

elementos subjetivos do fato típico, os quais, quando não completamente formados, motivam a preservação da inocência do infrator a partir da interpretação favorável ao acusado.

Nesse sentido, é imprescindível a prova direta da prática de fato ilícito, com a correta identificação da tipicidade da conduta, da natureza ou circunstâncias materiais do fato ou dos seus efeitos, da pessoa do infrator e da natureza da penalidade aplicável. São critérios bem definidos no artigo 112 do CTN, mas comumente esquecidos pela autoridade fiscal no lançamento da obrigação tributária.

Na verdade, tornou-se regra a aplicação de pena pecuniária em lançamento promovido pelo Fisco. Deixa-se de tipificar o fato, de individualizar a conduta e de graduar a pena aplicada, como se a sanção em matéria tributária tivesse natureza puramente objetiva e de incidência obrigatória. Mas a leitura do artigo 112 combinado com o 142¹⁶⁰, ambos do CTN, traz a intenção do legislador de conferir caráter subjetivo à infração tributária. Enquanto o artigo 112 define os elementos subjetivos da infração, o artigo 142, ao tratar da obrigatoriedade da atividade de lançamento do tributo, determina que a autoridade administrativa analise se a situação comporta ou não a aplicação de penalidade. Portanto, é plenamente coerente afirmar a existência de pretensão arrecadatória no lançamento de ofício sem que, necessariamente, se tenha a pretensão punitiva.¹⁶¹

Em suma, não é suficiente a mera discordância do Fisco quanto à estrutura e a interpretação do contribuinte para o nascimento da pretensão punitiva – ainda que se identifique benefício econômico –, mesmo porque, a não confirmação da regularidade da estrutura negocial pelo Fisco não conduz, necessariamente, à ilicitude do negócio.

intencionalmente, usa artifícios e inverdades para descumprir a obrigação tributária, com o fito de obter benefício econômico ilícito. Estes elementos devem ser provados pelo Fisco ou pelo Ministério Público. (TORRES, Heleno Taveira. Sanções tributárias devem respeitar garantias de culpabilidade e inocência. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-30/consultor-tributario-sancoes-tributarias-respeitar-garantia-culpabilidade>. Acesso em: 21/04/2019).

¹⁵⁹ Op. Cit. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

¹⁶⁰ Op. cit. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

¹⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 386.

É importante lembrar que a incidência tributária no Direito brasileiro foi organizada a partir da regra geral de participação do contribuinte, cabendo a ele estruturar as operações econômicas realizadas, interpretar os efeitos tributários sobre o fato econômico decorrente da operação estruturada, mensurar a tributação incidente, recolher o tributo apurado, apresentar tudo isso à administração fiscal e aguardar a confirmação de regularidade dos seus atos.

Considerando essas obrigações impostas ao particular e, ao mesmo tempo, diante da realidade do Sistema Tributário Nacional e da relação de “rivalidade” entre Fisco e contribuinte, é de esperar a adequação da estrutura negocial às formas juridicamente válidas, mas com menor impacto fiscal.

Se, de um lado, há o interesse do Fisco pela maior arrecadação possível, de outro está o contribuinte que vê na incidência tributária uma limitação ao seu direito de propriedade e, para minimizar esse efeito, logicamente considera o aspecto da tributação nas suas decisões de mercado.¹⁶²

Logo, se as decisões adotadas pelo contribuinte possuem respaldo jurídico e foram devidamente levadas à autoridade competente para fins de validação, inexistente ato omissivo ou comissivo tendente a burlar a legislação tributária. Por mais que o Fisco não aceite a forma do contribuinte, não necessariamente há ilegalidade punível com multa.

Nas situações envolvendo direito de imagem, normalmente não há omissão de rendimentos ou declarações falsas, na medida em que o contribuinte se valeu da liberdade de auto-organização e, a partir dos efeitos econômicos, cumpriu com a obrigação tributária de promover o registro contábil de todas as operações e levar tudo isso ao conhecimento da autoridade fiscal. Esse entendimento já foi levantado no âmbito do CARF, mas apenas para afastar a qualificação da multa, quando, na verdade, deveria afastar o cabimento de qualquer penalidade. Isso é perceptível, por exemplo, no voto condutor do acórdão n. 2402-006.656¹⁶³, que tinha por objeto a contratação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica:

Não houve nenhuma declaração falsa ou omissão de informação. Houve sim, segundo se observa a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de

¹⁶² LAGEMANN, Eugênio. **Tributação Ótima**. Revista Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 25, n. 2, out-2004, p. 405.

¹⁶³ BRASIL. CARF. Segunda Seção de Julgamento. Processo n. 10600.720034/2013-31. Acórdão n. 2402-006.656, julgado pela 4ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, em 03 out. 2018. Inteiro teor, p. 25. Fl. 7624.

serviços e tais fatos restaram explícitos na contabilidade e nos registros do sujeito passivo, tanto assim o é que foi com base nesses documentos que a Fiscalização obteve os elementos para o lançamento tributário que aqui se discute. Tal constatação afasta a sonegação.

Mas esses argumentos serviram apenas para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%. Mas se não há declaração falsa e nem omissão de informação, não é o caso de aplicar penalidade pecuniária, uma vez existir mera discordância da autoridade competente ao tratamento fiscal conferido pelo contribuinte à situação jurídica apresentada.

Não obstante os artigos 112 e 142 do CTN, a jurisprudência administrativa caminha no sentido de confirmar a multa de ofício nos casos de licença de uso da imagem para pessoa jurídica, sem comprovação da materialidade da exploração econômica e sem compatibilidade desta exploração com o rendimento obtido. A exceção (a pior) foi o caso Neymar¹⁶⁴, que considerou a participação do atleta em condutas fraudulentas e manteve a qualificação da multa de ofício, aplicada no patamar de 150% sobre o crédito fiscal apurado. Como o caso não foi levado ao julgamento da Câmara Superior, esse entendimento não é referência para a jurisprudência do Tribunal Administrativo, especialmente pela Câmara Superior ter se manifestado em outros casos tão somente pela aplicação da multa de ofício, afastando, inclusive, a concomitância com a multa isolada.

É o que se observa no julgamento do tenista Guga, assim ementado:

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO.

Não pode prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, quando as bases de cálculo de tais penalidades são idênticas.¹⁶⁵

Em matéria de multa, a jurisprudência do CARF se consolida no sentido da aplicação da multa de ofício de 75%, com o argumento de ausência de ação ou omissão dolosa, com intuito de sonegação ou fraude, no contrato de licença de uso da imagem. Além disso, afasta a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, por considerar que ambas as penalidades incidem sobre o mesmo fato, identificável a partir do compartilhamento da base de cálculo para a apuração da pena.

¹⁶⁴ BRASIL. CARF. Op. cit. Acórdão n. 2402-005.603. Inteiro teor, p. 04, fl. 16514.

¹⁶⁵ BRASIL. CARF. Op. cit. Acórdão n. 9202-004.548. Inteiro teor, p. 01, fl. 4568.

No que pese o caminho adotado pelo Tribunal Administrativo, continuamos a defender a inaplicabilidade da pena pecuniária motivada por simples discordância da autoridade fiscal em relação à estrutura e interpretação do evento tributário apresentado pelo contribuinte. O fundamento repetido pelo CARF para afastar a multa qualificada reforça a tese da ausência de ato ilícito na exploração econômica da imagem por terceiro, ou seja, muito embora possa haver interesse arrecadatário no lançamento fiscal, é evidente a inexistência de pretensão punitiva.

3.5 As propostas de alteração do lucro presumido na exploração do direito de imagem

Em 31 de agosto de 2015 a Presidenta da República adotou a Medida Provisória – MPV n. 690, dispondo, dentre outras matérias, da tributação na pessoa jurídica que explora a cessão de direitos patrimoniais do autor ou de imagem, nome, marca ou voz, cujo proprietário de tal direito seja titular ou sócio da empresa.

O artigo 8º dessa MPV¹⁶⁶ acrescentava o § 6º ao artigo 25, o § 8º ao artigo 27 e um parágrafo único ao artigo 29, todos da Lei n. 9.430/1996, com o objetivo de afastar a aplicação do percentual de presunção de lucro sobre as receitas decorrentes da cessão de direito de autor ou direito de imagem, nome, marca ou voz.

A pretensão do Estado era dificultar a realização de atividades personalíssimas, tal como a exploração econômica do direito à imagem, por meio de pessoa jurídica, na medida em que as alterações propostas visavam considerar a totalidade dos rendimentos dessa exploração na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidente sobre a pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro presumido ou arbitrado.

¹⁶⁶ BRASIL. MP n. 690/2015. Art. 8º A Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 25.

.....
 § 6º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.” (NR)

“Art. 27.

.....
 § 8º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995.” (NR)

“Art. 29.

.....
 Parágrafo único. As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995.” (NR)

Na prática, enquanto a pessoa física está sujeita à alíquota de até 27,5% de IRPF sobre o valor total do rendimento, a pessoa jurídica optante do lucro presumido passaria a estar sujeita à alíquota de até 34% de IRPJ e CSLL sobre a mesma base de cálculo (integralidade do rendimento), além da tributação do PIS e da COFINS.

De acordo com a exposição de motivos, a aplicação do percentual de presunção de lucro (32%) tem como premissa o fato de que o restante do rendimento (68%) seja consumido na etapa de geração dessa renda. Nesse sentido, defendeu que as atividades de cessão de direitos autorais, de imagem, nome, marca ou voz “(...) não requerem aplicação de percentual de redução de lucro presumido, já que não se presumem despesas decorrentes de seu exercício.” Afirmou, ainda, que a estrutura física ou profissional para a exploração do serviço é custeada pelo contratante e não pelo titular da imagem ou pela pessoa jurídica cessionária.¹⁶⁷

A exposição de motivos se torna frágil ao considerar apenas o ato formal da licença de uso da imagem em detrimento da atividade econômica organizada para a exploração de direitos patrimoniais de autor ou de imagem. Realmente, o mero contrato de licença econômica não comporta qualquer custo operacional. Todavia, a gestão patrimonial em nível de organização empresarial demanda a existência de estrutura operacional, a qual justifica a aplicação do percentual de presunção de lucro sobre o serviço realizado.

Durante a tramitação da MPV n. 690/2015 no Congresso Nacional¹⁶⁸, houve intenso debate quanto aos pontos defendidos pela Presidência da República. Dentre as 95 emendas apresentadas por parlamentares ainda na comissão mista¹⁶⁹, destaca-se as de

¹⁶⁷ BRASIL. Presidência da República. Exposição de Motivos n. 00117/015 MF, apresentada para justificar a Medida Provisória n. 690/2015 adotada pela Presidenta da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20690-15.pdf. Acesso em: 21/07/2019.

¹⁶⁸ No prazo de 48 horas da publicação da medida provisória no Diário Oficial, o Presidente do Congresso Nacional deve designar comissão mista de deputados e senadores para a emissão de parecer quanto aos requisitos de relevância e urgência (necessários à adoção da medida pelo Presidente da República) e quanto ao conteúdo apresentado. O parecer é encaminhado ao Plenário da Câmara dos Deputados para aprovação do texto original da MPV, apresentação de emendas mediante conversão da MPV em Projeto de Lei de Conversão – PLV ou rejeição total. No caso de rejeição, a tramitação é encerrada em definitivo, sem necessidade de manifestação do Senado Federal. Mas se houver aprovação ou apresentação de PLV, a matéria é encaminhada ao Senado, que poderá rejeitá-la (com encerramento definitivo da tramitação) ou aprovar o texto original da MPV ou o PLV apresentado pela Câmara ou, ainda, propor novo PLV. Em qualquer dos casos de alteração pelo Senado do texto enviado pela Câmara, a matéria deve retornar ao Plenário da Câmara dos Deputados para decisão final e promulgação (se do texto original da MPV) ou envio à sanção presidencial (se aprovado na forma de PLV).

¹⁶⁹ Diante das emendas ao MPV n. 690/2015, o texto passou a tramitar no Congresso Nacional como Projeto de Lei de Conversão n. 26 de 2015.

número 87 e 88, que propunham, respectivamente, a modificação do texto da MPV, para alterar o percentual de presunção para 40% e para suprimir do texto da MPV o disposto no referido artigo 8º.

Embora essas duas emendas tenham sido rejeitadas no parecer da Comissão Mista, o plenário da Câmara dos Deputados aprovou a supressão do dispositivo que previa a exclusão da margem de presunção de lucro nas receitas decorrentes da cessão de direito de autor ou direito de imagem, nome, marca ou voz.

De acordo com a proposta supressiva, a alteração apresentada viola o princípio da livre iniciativa e o direito de auto-organização para a exploração de atividade econômica. Além disso, relembrou o disposto no art. 129, da Lei n. 11.196/2005 e no § 5º, do art. 980-A, do Código Civil, para afirmar que o ordenamento jurídico vigente já permite a exploração de direitos personalíssimos por meio de pessoa jurídica.¹⁷⁰

O plenário do Senado Federal, por sua vez, manteve o texto do PLV aprovado pela Câmara dos Deputados e encaminhou a matéria à sanção presidencial.

Apesar da primeira derrota do Fisco com a supressão do texto original do artigo 8º da MPV n. 690/2015, proposto pelo então Ministério da Fazenda, o Poder Executivo, no ano seguinte, encaminhou Projeto de Lei – PL à Câmara dos Deputados repetindo a redação da MPV para dificultar a opção pelo lucro presumido para as pessoas jurídicas que geram receitas com a exploração e gestão da imagem de terceiro.

O PL n. 5205/2016, tramitando na Câmara dos Deputados em apenso ao PL n. 6094/2013, traz, novamente no artigo 8º, alterações à Lei n. 9.430/1996, para acrescentar um § 6º ao artigo 25, § 8º ao artigo 27 e parágrafo único ao artigo 29, todos com o mesmo objetivo de excluir a aplicação do percentual de presunção de lucro sobre as receitas decorrentes da cessão de direito de autor ou direito de imagem, nome, marca ou voz.

Atualmente, esse PL está em análise na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, com parecer do Relator, especificamente quanto aos dispositivos que tratam da tributação de direitos patrimoniais de autor e imagem, no sentido de que: “(...) na justificção do PL n. 5.205, de 2016, repetem-se basicamente os mesmos argumentos trazidos na Medida Provisória n. 690, de 2015, sem a preocupação

¹⁷⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. Emenda supressiva n. 88/2015 – MPV 690/2015. Autor Deputado Otavio Leite. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1420157&filename=EMC+88/2015+MPV69015+%3D%3E+MPV+690/2015. Acesso em 21/07/2019.

de refutar os motivos da rejeição do dispositivo pela Câmara dos Deputados.”¹⁷¹ Dessa forma, não haveria sentido o Plenário da Casa voltar a deliberar o assunto para reconsiderar a decisão já adotada, o que justifica a supressão dos respectivos dispositivos.

Antes de seguir para o Plenário da Câmara, a matéria deve ser submetida à análise da Comissão de Constituição e Justiça. Nesse estágio, é provável que ocorra questionamentos quanto à validade do dispositivo, por desafiar o princípio da isonomia tributária, o qual veda a “(...) distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (...)”¹⁷². Ainda é possível discutir a contrariedade da norma proposta com as garantias da livre iniciativa e da autonomia privada, que conferem liberdade ao particular para a organização da sua atividade econômica, independente do nível da tributação incidente.

Além das questões constitucionais, a proposta de alteração do percentual de presunção de lucro para as empresas que exploram a imagem de terceiros criará conflitos entre normas vigentes, a exemplo do artigo 129, da Lei do Bem, artigo 87-A, da Lei Pelé e § 5º, do artigo 980-A, do Código Civil, as quais expressamente autorizam: i) o exercício de serviços personalíssimos na pessoa jurídica; ii) a licença da exploração econômica do direito à imagem por pessoa jurídica; e iii) a cessão do rendimento oriundo do direito à imagem à EIRELI.

Apesar da indicação de que a matéria será, mais uma vez, rejeitada pelo Poder Legislativo, os movimentos do Fisco Federal demonstram sua inquietação com a exploração econômica do direito à imagem por meio de pessoas jurídicas. Embora seja necessário o combate às estruturas artificiais, assim entendidas aquelas sem prova do elemento de empresa, é igualmente imprescindível a preservação da segurança jurídica no ambiente privado e da coerência entre as normas vigentes no ordenamento jurídico.

¹⁷¹ Idem. Projeto de Lei n. 6094/2013. Parecer do Relator Deputado Eduardo Cury. P. 17. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1654433&filename=Parecer-CFT-24-04-2018. Acesso em 21 jul. 2019.

¹⁷² Op. Cit. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS

O trabalho mostrou o desenvolvimento das teorias conceituais do direito à imagem, resultando no importante desdobramento de concepções personalíssimas e concepções puramente patrimoniais. A disponibilidade jurídica e econômica da imagem pode ser extraída da Constituição Federal, do Código Civil e da Lei Pelé, contando, ainda, com várias manifestações nesse sentido pelos Tribunais Superiores. Trata-se de tema superado no âmbito do Direito Privado, sem margem para a desconstrução intentada pela fiscalização tributária.

Diante dessas premissas, seguem as respostas às dúvidas suscitadas no início deste estudo:

D) É possível a exploração econômica do direito à imagem por terceira pessoa?

Não há dúvidas quanto à possibilidade de a imagem figurar como objeto lícito, possível e determinável de negócio jurídico firmado entre o titular do direito (ou herdeiros) e terceira pessoa, objetivando a gestão e a exploração econômica.

A autonomia privada e a liberdade de organização autorizam a estruturação do negócio jurídico na forma que melhor atenda aos interesses dos participantes, desde que observe os requisitos de validade e não afronte as hipóteses de nulidade ou anulabilidade dos negócios jurídicos.

Nesse sentido, o esportista poderá celebrar contrato com qualquer pessoa, física ou jurídica, desde que dotada de capacidade civil para a gestão ou administração patrimonial da imagem de terceiro, com cláusula genérica de licença de uso e reprodução da imagem para fins econômicos.

II) Sendo possível a exploração da imagem por pessoa jurídica, qual(is) seria(m) a(s) estrutura(s) jurídica(s) viável(is)?

Para a exploração da imagem por terceiro, recomenda-se a prévia elaboração de contrato específico, com previsão de retribuição econômica ao detentor do direito, ainda que mediante participação nos lucros. Não há proibição legal para a celebração de

contrato gratuito. No entanto, a ausência de estipulação de valor pode ser ponto de fragilidade do planejamento, suscetível de questionamento por parte do Fisco.

Embora mais importante do que o nome dado ao contrato seja a identificação do objeto e a da vontade das partes, foi destacado que a fiscalização já se preocupou com a nomeação do pacto como “cessão da imagem”. Para evitar problema semelhante, sugere-se identificar o documento como “contrato de gestão patrimonial da imagem e licença de uso”.

Se o contrato for firmado com pessoa jurídica, é indiferente a participação ou não do esportista no respectivo quadro societário para a validade do negócio.

Entretanto, a participação do esportista como sócio da pessoa jurídica permite que o rendimento seja pago na forma de dividendos, os quais são isentos de IRPF. Do contrário (esportista não sócio), o pagamento pela exploração da imagem será classificado como rendimento de *royalty*, sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal (alíquotas variam de 7,5 a 27,5%).

Apesar da ausência de competência legal para a fiscalização desconsiderar atos, negócios ou personalidade jurídica, a maioria dos casos julgados pelo CARF resultaram na reclassificação do rendimento à pessoa física – espécie de desconsideração velada. Para evitar o prejuízo ocasionado pelo excesso da fiscalização, torna-se interessante comprovar a real existência da pessoa jurídica societária, constituída para o exercício de empresa. O primeiro passo é estabelecer a pessoa jurídica em endereço formal, com estrutura física e de pessoal condizente à execução da própria atividade social e do contrato firmado com o esportista para a administração da imagem. Além disso, é importante haver prova da materialidade da atividade econômica organizada, o que poderá ocorrer por diversos meios, como a valorização da imagem, o aumento no número de contratos ou compromissos de publicidade, a evolução da imagem vinculada a produtos e serviços, a rotina da equipe, agenda de eventos e reuniões, administração de viagens, passagens aéreas, diárias, traslados, análise jurídica de contratos, assessoria contábil etc.

O fato de haver um único ativo econômico na empresa, vinculado à imagem de uma pessoa, não é suficiente para invalidar ou desconsiderar os negócios realizados por meio da pessoa jurídica. Na verdade, ainda que intangível, a imagem de pessoas públicas constitui bem suscetível de avaliação em dinheiro, o que possibilita, inclusive, sua utilização para fins de integralização do capital social. De outra lado, não há

determinação legal de reunião de bens para a formação do ativo da pessoa jurídica e, muito menos, para confirmar sua existência. Importa para a coletividade a personalidade da pessoa jurídica empresarial, como agente de negócios.

Outro ponto comumente utilizado pelo Fisco como indício de prestação de serviço personalíssimo é a necessidade do consentimento expresso do titular do direito em cada contrato firmado pela pessoa jurídica gestora da imagem. Porém, o consentimento é regulado pelo artigo 20, do Código Civil, o qual exige a autorização para a utilização da imagem de terceiro, a qual deve ser expressa, formal, específica e restritiva. Trata-se de exigência legal, imprescindível ao uso e reprodução da imagem e, portanto, não pode ter seu conteúdo ou alcance alterado pelo Direito Tributário, nos termos do artigo 110, do CTN. Contudo, nada proíbe a outorga de procuração pública em favor, por exemplo, do administrador da pessoa jurídica interposta, com a indicação de poderes específicos para representar o titular do direito em contratos para a exploração, uso e reprodução da imagem. A procuração retiraria a necessidade da presença física do atleta em cada contrato de publicidade firmado.

Para o esportista em início de carreira, ou com pouca expressão publicitária, ou que prefira estrutura negocial mais enxuta ou que prefira uma vida menos exposta, é indicada a constituição de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI, para a cessão da renda decorrente do direito de imagem. O §5º, do artigo 980-A, do Código Civil, autoriza o direcionamento da remuneração vinculada à exploração da imagem à EIRELI, desde que tenha como sócio o próprio titular da imagem. Esse dispositivo é espécie de opção fiscal, assim entendida como “conduta regulada positivamente”, que visa a concessão de liberdade ao contribuinte para escolher o caminho de melhor adequação fiscal ao fato ou situação jurídica sujeita à tributação. Nesse sentido, não há necessidade de estabelecimento formal e nem prova da materialidade da atividade social da EIRELI, uma vez que a norma estabelece cessão do rendimento e não licença para o uso da imagem.

É comum o atleta firmar contrato de gestão e licença de uso da imagem com a própria entidade desportiva. Nesse caso, a EIRELI também poderá ser utilizada para o recebimento da renda a ser paga pela agremiação. Para isso, o atleta deverá formalizar a cessão da remuneração em cláusula específica do contrato civil firmado ou notificar a entidade, para que passe a efetuar o respectivo pagamento em favor da EIRELI. Igual estratégia pode ser adotada na contratação de pessoa jurídica da qual o atleta não figure como sócio.

Na exploração da imagem pela entidade desportiva, é importante estar atento ao critério objetivo fixado no parágrafo único do artigo 87-A da Lei Pelé, que limitou o pagamento de direito de imagem à 40% de toda a remuneração mensal percebida pelo atleta da entidade desportiva.

Também é necessária a produção de prova da efetiva exploração econômica da imagem pela entidade desportiva, sob pena de responsabilidade tributária da pessoa física.

A respeito do direito de arena, que é um desdobramento do direito de imagem, o pagamento a tal título poderá ser, igualmente, cedido à EIRELI.

No tocante ao regime fiscal da pessoa jurídica constituída, seja ela societária ou EIRELI, é mais interessante a opção pelo Simples Nacional, enquanto o faturamento anual não exceder a R\$ 4,8 milhões, ou pelo lucro presumido, para faturamento anual de até R\$ 78 milhões. Esses regimes se destacam pela simplicidade no cálculo do tributo e possibilidade de economia fiscal.

III) Essa(s) estrutura(s) seria(m) preservada(s) em caso de exercício da atividade desportiva no exterior?

A Convenção Modelo da OCDE estabelece tratamento diferenciado ao atleta (artigo 17), com previsão de competência tributária cumulativa para a tributação do rendimento vinculado ao exercício de atividade esportiva. Dessa forma, haverá incidência de imposto de renda no país da fonte e no país de residência, cabendo a este último a adoção de medida para evitar a dupla tributação.

Há discussão quanto à extensão do artigo 17 sobre outros rendimentos recebidos pelo desportista no território do Estado da fonte. Os comentários da OCDE indicam a necessidade de que o rendimento seja intimamente conectado à atividade desportiva. Todavia, em relação à renda da imagem, entendem que algumas situações atraem a aplicação do artigo 17, sobretudo quando a participação do atleta ou a campanha publicitária tenha vínculo com atividade profissional. Seria o caso do uso de determinada marca durante o torneio ou partidas, a participação em programa de TV no mesmo período da competição etc.

Portanto, não há critério objetivo para definir quando a retribuição do direito à imagem será considerada rendimento da atividade desportiva. A maior probabilidade é de que o rendimento seja enquadrado em dispositivo semelhante ao artigo 17 da

Convenção Modelo da OCDE, com competência tributária do Estado da fonte para tributar a renda da imagem produzida no seu território como da pessoa física do desportista.

Quando não vinculado ao artigo 17, o rendimento da imagem poderá ser tratado como renda de emprego, sujeito ao artigo 15 da Convenção. Nesse caso, havendo materialidade de que a atividade tenha sido exercida no território do país da fonte, este Estado terá competência tributária sobre o respectivo rendimento.

A preservação da eficiência fiscal obtida a partir da exploração da imagem por meio de pessoa jurídica estabelecida no Brasil somente ocorrerá se o rendimento for vinculado ao artigo 7º da Convenção.

Se não houver tratado ou acordo com o Brasil, a competência tributária será cumulativa sobre todo o rendimento produzido no Estado da fonte e dependerá do tratamento tributário dado ao direito de imagem pela legislação interna do respectivo país e de instrumentos unilaterais para evitar a dupla tributação.

A depender do impacto do tratamento tributário conferido ao direito de imagem pela legislação da fonte de produção do rendimento, a solução poderá ser a saída fiscal do Brasil, mediante Comunicação de Saída Definitiva do País – CSDP e Declaração de Saída Definitiva do País - DSD.

IV) Em caso de autuação fiscal, com base nos argumentos atualmente utilizados pela Fazenda e nos casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, qual(is) o(s) risco(s) envolvido(s)?

A atividade da fiscalização para a revisão de ofício do negócio jurídico está restrita às hipóteses do artigo 149, inciso VII, do CTN, ou seja, somente quando há prova da conduta dolosa praticada pelo contribuinte, com a intenção de se evadir da carga tributária mediante fraude ou simulação.

O abuso de direito ou a dissimulação, embora previstos no parágrafo único do artigo 116 do CTN, não podem servir de fundamento para a desconsideração de atos e negócios jurídicos, enquanto não editada a lei ordinária com a fixação do procedimento para o exercício dessa prerrogativa.

Também não compete à autoridade fiscal a análise direta de vícios no negócio jurídico, em razão da reserva de lei complementar para as normas gerais em matéria tributária. Assim, tanto a desconsideração quanto à declaração de invalidade do negócio

jurídico com base no Código Civil, dependem de intervenção judicial, conforme previsão do artigo 129 da Lei Bem e nos termos do artigo 50 do Código Civil.

Apesar de todo o arcabouço legal, a fiscalização tem ultrapassado os limites da competência que lhe foi conferida, com base em argumentos imprecisos, como a reclassificação do fato ou do rendimento e a imputação de responsabilidade aos sócios justificada por conluio. Ambos os casos são de desconsideração disfarçada da personalidade da pessoa jurídica envolvida e dos negócios jurídicos firmados.

Logo, em caso de autuação fiscal, corre-se o risco de direcionamento da tributação à pessoa física do atleta e de extensão da responsabilidade pelo pagamento do tributo aos sócios da pessoa jurídica constituído. Obviamente, há fundamento bastante plausível para a reversão desse cenário, ainda que no Judiciário. Mas, até que isso seja definido, o esportista estará sujeito aos efeitos da autuação lavrada e possível inscrição em dívida ativa.

Ademais, nas autuações fiscais envolvendo direito à imagem, é comum a aplicação de multa punitiva pelo não cumprimento da obrigação tributária. A jurisprudência do CARF está se consolidando no sentido de permitir a aplicação de multa de ofício no percentual de 75%. De outro lado, o Tribunal Administrativo afasta a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, uma vez incidirem sobre a mesma base de cálculo. Porém, há margem para defender a inaplicabilidade da pena pecuniária nas situações de simples discordância da autoridade fiscal em relação à estrutura e interpretação do fato tributário, inicialmente apresentada pelo contribuinte. Os artigos 112 e 142 do CTN conferem subjetividade ao ilícito tributário e atribuem a aplicação de penalidade à prova de conduta ilícita praticada pelo sujeito passivo.

CONCLUSÃO

A extensão do conflito em volta da exploração econômica da imagem mediante gestão e licença de uso à pessoa jurídica, contradiz todas as disposições legislativas vigentes no Brasil. Certamente, alguns planejamentos extrapolaram a linha da legalidade, especialmente quando direcionaram à pessoa jurídica rendimento diverso do direito de imagem. Seria razoável a adoção de medidas especiais de fiscalização para a revisão de situações ilícitas como essa.

Porém, a Fazenda lançou mão de alguns argumentos duvidosos para questionar, até mesmo, a legalidade da licença de uso da imagem ou da prestação de serviços personalíssimos por intermédio de pessoa jurídica. Por sua vez, o CARF não possui linha de entendimento dominante, nem mesmo na Câmara Superior, que ora admite a disponibilidade da imagem a partir da Lei do Bem, ora a partir das alterações à Lei Pelé, e ora reconhece apenas a opção fiscal da EIRELI (como se necessitasse do seu aval).

O cenário jurídico é confuso e o Fisco ainda extrapola os limites da competência da fiscalização, sobretudo quando deixa de descrever e fundamentar a autuação de forma precisa, com a intenção ou de ultrapassar as hipóteses de ilícito tributário (artigo 149, inciso VII, do CTN) ou de contornar a ausência de eficácia do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, para macular o negócio jurídico privado de forma direta, ou seja, sem a necessária intervenção judicial, tal qual a prescrição do artigo 50 do Código Civil.

Essa postura foi verificada em alguns dos casos citados neste trabalho, a exemplo das fundamentações genéricas na identificação do ilícito tributário praticado, das tentativas de justificar a anulação do negócio jurídico privado como mero redirecionamento da tributação, ou ainda no caso de imputação de responsabilidade tributária aos sócios da pessoa jurídica interposta, no que pese o argumento da autuação estar centrado no serviço personalíssimo praticado exclusivamente pelo detentor da imagem.

O fato de haver casos de exagero do contribuinte no planejamento do seu negócio, não autoriza e nem justifica a atividade da fiscalização para além dos limites definidos em lei. A exacerbação dos limites legais da competência pelo próprio Fisco em nada auxilia na criação de um ambiente de negócios estável, dotado de regras claras e com limites bem definidos para o exercício do direito à auto-organização.

Por isso a importância das recomendações práticas resumidas no tópico anterior, desenvolvidas a partir do exame dos critérios de validade para os negócios jurídicos

privados e do enfretamento dos argumentos que, de fato, foram relevantes no resultado das autuações fiscais analisadas.

A partir dessas conclusões parciais, é possível estabelecer que, dentre as estruturas jurídicas apresentadas, a mais acessível e segura é a alternativa da EIRELI, por se tratar de opção legal expressa, de fácil operacionalização e ainda sem questionamento do Fisco.

Nesse caso, é suficiente a constituição da EIRELI e a realização de contrato formal entre a própria pessoa jurídica e o seu titular, também detentor do direito de imagem, para a cessão de toda a remuneração decorrente da exploração dessa imagem pessoal, com a finalidade explícita de levar esse rendimento à tributação na pessoa jurídica.

Todavia, essa estrutura pode ser insatisfatória para o profissional de maior expressão publicitária, especialmente aquele que necessita do trabalho de outros profissionais para a organização da atividade econômica envolvendo o seu direito de imagem. Em situações como essa, sobressai a opção de transferir a gestão patrimonial da imagem à pessoa jurídica com atividade empresarial mais robusta, o que inclui projeto para a exploração econômica da imagem do atleta e organização dessa atividade empresária, com estrutura física própria, estrutura de pessoal etc.

Para esses casos de atividade econômica mais pujante, é preferível a participação do atleta no quadro societário ou o direcionamento de eventuais pagamentos à EIRELI por ele constituída, a fim de que o rendimento da pessoa física seja recebido a título de dividendos.

Portanto, a exploração da imagem pode ser realizada por terceira pessoa, seja ela física ou jurídica. O que deve determinar a estrutura jurídica a ser realizada é o tamanho do negócio a ser firmado, o qual será mensurado a partir da avaliação do alcance publicitário da imagem do atleta ou do plano de desenvolvimento dessa mesma imagem. O importante é haver objeto e objetivo lícito desde a formação do negócio jurídico, ainda que ocorra insucesso no decorrer da atividade econômica exercida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, André Luiz Paes de. Direito do Trabalho: material, processual e legislação especial. 15 ed. São Paulo: Rideel, 2014.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ANAN Jr., Pedro, PEIXOTO, Marcelo Magalhães; (Coordenadores). Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. 14ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2013.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 15ª ed. rev. atual. e map. São Paulo: Malheiros, 2014.

BELLAN, Daniel Vitor. Direito Tributário Internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação. São Paulo: Saraiva, 2010.

BITTAR, Carlos Alberto. Os Direitos da Personalidade. 8. ed., rev., aum. e mod. por Eduardo C. B. Bittar. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

_____. Noções de Direito Tributário Internacional. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 26, mar./abr. 2007. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=40235>. Acesso em 08 mar. 2008.

Idem. Noções de Direito Tributário Internacional. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 26, mar./abr. 2007. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=40235>. Acesso em 08/03/2008.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Tributário Constitucional. 29ª ed. rev. map. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CASTRO; Adelmária Araújo. Os Fundamentos Jurídicos da Tributação da Renda Universal no Direito Brasileiro. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/universal.pdf>. Acesso em 11/04/2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Direito Tributário: linguagem e método. 4ª ed. rev. map. São Paulo: Noeses, 2011.

CHAVES, Antônio. Pessoas Jurídicas. Conceito. Natureza. Classificação, Elementos Constitutivos. Disponível em:

<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66725/69335/> . Acesso em 19/03/2019.

_____. Direito de Arena. P. 2. Disponível em: <file:///Users/cleyber/Downloads/66954-Texto%20do%20artigo-88350-1-10-20131125.pdf> . Acesso em: 04 abr. 2019.

COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial, volume I: direito de empresa. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Reflexos-do-novo-codigo-civil-no-direito-tributario.pdf> . Acesso em 19/03/2019.

DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. Curso de Direito Constitucional. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FACCHIM, Tatiana. A Sociedade Unipessoal como Forma Organizativa da Micro e Pequena Empresa. Orient. Profa. Dra. Vera Helena de Mello Franco. 133 fls. Dissertação (mestrado). São Paulo: USP, 2010.

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael; (Organizadores). Tributação Internacional e Planejamento Tributário. 1ª ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Direito Civil: teoria geral. 7ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2008.

FONSECA, Maria Gonçalves Nogueira Nunes. As Convenções Modelo da OCDE, ONU E SADC como base da celebração dos acordos para evitar a dupla tributação nos países em desenvolvimento. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica Portuguesa. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/23853/1/TESE%20VF.pdf> . Acesso em: 15/08/2019.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; (Organizadores). Planejamento Tributário: limites e desafios concretos. Belo Horizonte: Editora D`Plácido, 2018.

_____. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência. Belo Horizonte: Editora D`Plácido, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

LEÃO, Martha Toríbio. O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação Ótima. Revista Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 25, n. 2, out-2004.

LOUREIRO, Henrique Vergueiro. Direito à Imagem. Orient. Prof. Dr. Rogério Ferraz Donnini. 198 fls. Dissertação (mestrado). São Paulo: PUC, 2005. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/5983>, acesso em 10/02/2019.

MALDONADO, Luciano Burti. Limites do poder de fiscalização: construção do conceito de abuso do direito de fiscalização e identificação da melhor estratégia processual para combatê-lo. Orient. Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera. Dissertação (mestrado). São Paulo: Escola de Direito de São Paulo – FGV/SP, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2012.

MAMEDE, Gladston. Manual de Direito Empresarial. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARCONDES, Rafael Marchetti. A Tributação da Imagem de Artistas e Esportista. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

_____. A exploração da imagem de artistas e esportistas por meio de pessoa jurídica e os limites legais ao seu uso. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol 130/2016. P. 177 - 191.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (coordenadores). Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro. São Paulo: Saraiva, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 6ª ed. rev. e atual. 3ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2011.

MONTESCHIO, Horácio. A Imagem como Patrimônio: uma análise do conteúdo patrimonial do direito à imagem. São Paulo: Boreal, 2015.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamento de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Orient. Prof. Heleno Taveira Tôrres. Tese (doutorado). São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.

OLIVEIRA, João Paulo de. Empresa Individual e Personalidade Jurídica. Disponível em: <file:///Users/cleyber/Downloads/empresindividualvepersjur-joaopaulo.pdf>. Acesso em:

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. As Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. Disponível em: file:///Users/Cleybercl/Downloads/as_convencoes_internacionais_para_evitar_a_dupla_tributacao.pdf. Acesso em 12/04/2019.

ORSINI, Adriana Goulart de Sena; SANTIAGO, Mariana Ribeira; FÉLIX, Ynes da Silva. Teoria dos direitos fundamentais. XXIV Encontro Nacional do CONPEDI – UFS. Florianópolis: CONPEDI, 2015.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Barueri, SP: Manole, 2004.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. Brasília: Revista Jurídica da Presidência. V17 n. 113, Out. 2015 / Jan. 2016.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27ª ed. 7ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2007.

RODRIGUES, Meigan; RODRIGUES, Edison. Artigo: Atos Personalíssimos e sua Tributação. Publicado em: Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – aspectos legais, econômicos e tributários, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais : Fiscosoft, 2014.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. Planejamento Fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SILVA, Felipe Ferreira. Tributação no Futebol: clubes e atletas. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SOARES, Jorge Miguel Acosta. Direito de Imagem e Direito de Arena no Contrato de Trabalho do Atleta Profissional. São Paulo: LTR, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____. Teoria da Simulação de Atos e Negócios Jurídicos. Doutrinas Essenciais – Obrigações e Contratos. Vol. 2. Jun. / 2011. P. 547 – 610.

VALADÃO, Marco Aurélio; MEIRA, Liziane Angelotti; BORGES, Antônio de Moura; (Coordenadores). Direito Tributário Constitucional: temas atuais relevantes. São Paulo: Almedina, 2015.

XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito de uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer. In: ANAN Jr, Pedro, PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários. São Paulo: MP Editora, 2008.

LINKS DE PÁGINAS ACESSADAS

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/dos-campos-ao-carf-02012017>

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/conca-carf-cobranca-milionaria-irpf-28092018>

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-reduz-cobranca-fiscal-contra-neymar-16032017>

<https://www1.folha.uol.com.br/esporte/2017/08/1906897-com-vitoria-no-carf-neymar-reduz-divida-com-receita-e-pagara-r-8-mi.shtml>

<https://veja.abril.com.br/placar/neymar-pagara-quase-r-9-mi-para-encerrar-processo-na-receita/>

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-condena-pato-pagar-debito-milionario-08022017>

<https://www.valor.com.br/legislacao/4863210/conselho-mantem-multa-de-pato-e-adia-caso-neymar-para->

[marco?origem=G1&utm_source=g1.globo.com&utm_medium=referral&utm_campaign=materia](https://www.valor.com.br/legislacao/4863210/conselho-mantem-multa-de-pato-e-adia-caso-neymar-para-marco?origem=G1&utm_source=g1.globo.com&utm_medium=referral&utm_campaign=materia)

<https://veja.abril.com.br/esporte/portugal-confirma-que-felipao-e-alvo-de-uma-investigacao/>

http://www.espn.com.br/noticia/546683_felipao-paga-r-14-milhoes-e-encerra-caso-de-impostos-em-portugal

<https://www.valor.com.br/legislacao/5305845/stj-julga-primeiro-caso-sobre-cessao-de-imagem-empresa>

<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/boechat-obtem-vitoria-no-stj-e-cancela-autuacao-30012018>

<http://www.in.gov.br/materia/>

[/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094)

<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-carf-e-a-solidariedade-tributaria-no-grupo-economico-03052015>

<https://www.conjur.com.br/2018-mai-30/consultor-tributario-sancoes-tributarias-respeitar-garantia-culpabilidade>

<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-direito-de-arena-comentarios-a-interpretacao-do-superior-tribunal-de-justica-10072018>

<https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI78982,91041->

[STJ+restringe+a+responsabilidade+tributaria+solidaria+no+grupo](#)

<https://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/index>

<https://www.conjur.com.br/2012-ago-21/neutralidade-tributaria-fator-fundamental-livre-concorrencia>

https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=3321:D%C3%A9bitos%20fiscais&catid=45&Itemid=73