

Planejamento Tributário: “Direito de Imagem” como Evasão e Elisão Fiscais

Tax Planning: Right of Privacy such as Tax Evasion and Tax Avoidance

Luciano de Campos Prado Motta

Mestre em Ciências Jurídico-Empresariais/Menção em Direito Empresarial pela Universidade de Coimbra (Portugal). Pós-graduado em Direito Desportivo e Negócios do Esporte pelo CEDIN/IAED e em Direito de Empresa pelo IEC/PUC-Minas. Advogado e responsável pelo departamento jurídico de clube de futebol. *E-mail*: lucianopmotta@gmail.com.

Recebido em: 09-08-2019

Aprovado em: 05-02-2020

Resumo

Este trabalho objetiva analisar como o CARF tem julgado os planejamentos tributários relacionados com a licença de uso de imagem, e, nesse sentido, buscar responder se há alguma segurança jurídica para esse modal de estruturação. Tem-se como ponto de partida o exame de alguns elementos essenciais atinentes ao contrato de licença do uso de imagem para, em seguida, verificar as suas formas de exploração. Na sequência, estudam-se os dois últimos casos de grande repercussão, Conca e Cuca, tendo em vista servirem como recente orientação jurisprudencial, mas sem se olvidar de outros pretéritos. A conclusão a que se chega é que as decisões são teratológicas, desprovidas de fundamentos basilares, o que sobreleva a insegurança jurídica que já advém da legislação tributária.

Palavras-chave: planejamento tributário, direito de imagem, evasão fiscal, elisão fiscal, simulação.

Abstract

This paper aims to investigate how the Brazilian Tax Court has been judging the tax planning related to the use of right of publicity, and, in doing so, seek to answer if there is some legal certainty for this kind of structuring. It has, as a starting point, the examination of some essential elements related to the right of publicity license agreement and them to analyze its types of exploration. Following, the last two precedents of nation wide publicity, Conca and Cuca, are studied, in view of to serve as a recent position adopted by courts, but without forgetting other past ones. Finally, its concluded that the decisions are teratological, devoid of basic foundations which overcomes the legal uncertainty that already comes up from the tax legislation.

Keywords: tax planning, right of publicity, tax evasion, tax avoidance, sham transaction.

1. Introdução

No desporto de alto rendimento, um dos temas centrais debatidos nos últimos anos e alvo de recentes alterações legislativas é a questão tributária¹. Só no futebol profissional, estima-se que o valor da dívida total dos clubes com a União gire em torno de R\$ 3,7 bilhões², o equivalente a aproximadamente 0,1% do Produto Interno Bruto brasileiro³.

No entanto, os atletas também não se encontram em situação confortável, pelo contrário. Dados recentes revelam que mais de 250 atletas de alto rendimento são suspeitos de sonegar tributos, tendo recebido mais de R\$ 420 milhões em multas com o fisco, de 2003 a 2016⁴.

Diante desse cenário, emerge o dilema do planejamento tributário. De um lado, os contribuintes (clubes, atletas, técnicos, auxiliares técnicos, entre outros) que buscam cada vez mais, e de todas as formas, diminuir a carga tributária incidente sobre si; do outro, o Estado que tenta arrecadar cada vez mais. Para além, tem-se um cenário ainda mais caótico que emerge da crise pela qual o país vive, em que se verifica que, como forma de se arrecadar uma quantia maior, aperta-se cada vez mais o cerco⁵.

Assim, clubes, jogadores e treinadores, de forma uníssona, arquitetam diversos meios de planejamento tributário objetivando diminuir a carga incidente em suas operações. Do ponto de vista fiscal, optar por caminhos mais benéficos pode significar um importante diferencial competitivo, principalmente em tempos em que o futebol profissional de alto rendimento é considerado negócio.

A utilização de contrato entre pessoas jurídicas, em que há a atuação pessoal de um dos sócios, gerando uma tributação de renda como se pessoa jurídica (PJ) fosse, e não pessoa física (PF), o uso do contrato de licença de uso de imagem, o uso de contratos de prestação de serviços com agremiações desportivas são algumas das ações negociais que com frequência se repetem no dia a dia jusdesportivo.

¹ Este estudo tem finalidade estritamente acadêmica. A menção a qualquer pessoa ou instituição não possui o intuito de difamar nem constranger a imagem, tendo os dados aqui apresentados sido extraídos de documentos públicos não considerados sigilosos.

² GONÇALVES, Emerson. O valor das dívidas fiscais dos clubes e o quanto elas custam para todos. *Globoesporte.com*, [S.L.], 22 jan. 2015.

³ Se considerado somente os clubes da Série A do Campeonato Brasileiro, a dívida acumulada é de R\$ 1,8 bilhão. Para esse cálculo, foram considerados “débitos tributários e previdenciários, Imposto de Renda (IR), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), INSS”. PETROCILLO, Carlos. Clubes da Série A devem R\$ 1,8 bilhão para a União; veja ranking. *Folha de S.Paulo*, São Paulo, 25.03.2019. Esporte.

⁴ QUAZ, Marcelo. Atletas têm mais de R\$ 420 milhões em multas coma a Receita Federal. *Folha de S.Paulo*, São Paulo, 21.01.2017. Esporte.

⁵ TRENGROUSE, *ibidem*, 2017.

E essas operações passaram a entrar no radar da Receita Federal, a partir do início da década passada⁶, tendo sido objeto de demandas administrativas, sob a competência do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF)⁷. Ora, o fato de essas questões, de forma reiterada, passarem a fazer parte da pauta do órgão julgador indica, de antemão, que Estado e contribuintes ainda não entraram em um consenso a respeito da licitude dessas operações.

Assim, este trabalho debruça-se no esforço de fazer uma análise das possíveis formas de se explorar os rendimentos auferidos com a licença de uso da imagem e de tecer comentários críticos a dois recentes casos de grande repercussão nacional julgados pelo CARF, Caso Conca⁸ e Caso Cuca⁹. Tudo isso com o objetivo de tentar responder se há alguma segurança jurídica na matéria e qual deveria ser a melhor postura para um operador do direito diante desse tipo de demanda.

Antes, porém, como ponto de partida, é imperioso tecer uma breve análise distintiva dos dois principais contratos realizados entre atletas e clubes, e que estão diretamente relacionados com a questão tributária, sendo estes o Contrato Especial de Trabalho Desportivo (CETD) e o Contrato de Licença de Uso de Imagem. Registra-se que, neste ponto, este artigo não tem o objetivo de esmiuçar as características dos referidos contratos. Pretende-se, tão somente, tecer comentários gerais para maior elucidação do tema aqui proposto, a fim de que se possa, do ponto de vista jusdesportivo, partir-se de premissas claras e objetivas.

2. Contrato de licença de uso de imagem

O atleta profissional possui características bastante peculiares, razão pela qual o legislador optou por regular essa profissão mediante uma normatização específica, a Lei n. 9.615/1998 (a seguir, Lei Pelé).

Essa legislação impõe, em seu art. 28, que o atleta profissional faça obrigatoriamente uso do CETD, que pode ser conceituado como, o “contrato típico, formal, que se destina a regular as relações trabalhistas entre atleta profissional e entidade de prática desportiva (clube), sendo condição legal para a criação de vínculo desportivo e condição de jogo”¹⁰.

Portanto, nem todo atleta será contratado mediante um CETD, isso dependerá da qualificação do jogador e da modalidade. E é justamente nesse ponto que surge uma prática desportiva muito comum, principalmente, mas não só, em mo-

⁶ MARCONDES, Rafael Marchetti. Análise do caso Carlão: exploração da imagem por pessoa jurídica e a necessidade de propósito negocial. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, São Paulo, p. 349, 2018.

⁷ Substituiu o Conselho de Contribuintes, por meio da Lei n. 11.941/2009.

⁸ Acórdão n. 2201-003.748, referente ao Recurso Voluntário, Brasil, 2017a; Acórdão n. 9202-007.322, referente ao Recurso Especial do Procurador, Brasil, 2019.

⁹ Acórdão n. 2202-004.087, Brasil, 2017b.

¹⁰ SOUZA, Gustavo Lopes Pires de (coord.). *Direito desportivo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014. p. 113.

dalidades tais como futsal, voleibol e judô, tidas como “amadoras”, em que atletas e clubes estabelecem um vínculo entre si sob a capa de atleta não profissional, dando origem a um número considerável de demandas trabalhistas¹¹. E o fazem, com muita frequência, por intermédio de um contrato de licença de uso de imagem ou, alternativamente, celebrando um contrato de prestação de serviços regido pelo Direito Civil.

Aliás, nesse ínterim, mais comum ainda é, no futebol, a prática de clubes valerem-se do contrato de licença de uso de imagem com o fito de desviar a natureza salarial da verba paga aos jogadores¹². É dizer, com o *animus* de reduzir os encargos trabalhistas e fiscais, os clubes, juntamente com os atletas, posto que há vantagens recíprocas, majoram sobremaneira o valor do contrato de licença de uso de imagem em detrimento do CETD.

Desde já, é imperioso chamar a atenção para um equívoco, infelizmente, habitualmente utilizado mesmo no âmbito jurídico. Comumente atribui-se uma nomenclatura equivocada confundindo-se os termos “cessão” e “licenciamento”. A expressão mais precisa é Contrato de Licença de Uso de Imagem, pois, na realidade, o que ocorre é a licença do direito de exploração, uso e veiculação da imagem do atleta, e não a licença do próprio direito ou, ainda, da imagem para outrem¹³.

Outrossim, ressalta-se a utilização do termo “licença” que remete à ideia de transferência temporária. O termo “cessão” é equivocado, tendo em vista que significa uma transferência definitiva de titularidade e, como já se sabe, imagem é um direito personalíssimo, não sendo passível a sua tradição¹⁴.

Ultrapassada essa análise preliminar, durante algum tempo, muito se discutiu acerca da natureza do contrato de licença de uso de imagem. Em verdade, essa discussão era muito mais restrita ao âmbito do direito do trabalho, tendo em vista que muitos julgados consideravam os rendimentos oriundos desses contratos, desde que pagos pelo clube, como se de natureza salarial fossem, integrando-os à remuneração¹⁵. Outros, por sua vez, os consideravam como se de natureza civil¹⁶.

¹¹ Não raro, esses profissionais ajuízam ação obtendo sucesso no estabelecimento do vínculo trabalhista para com a entidade de prática desportiva, uma vez demonstrados os requisitos da relação de emprego. *Ibidem*, p. 114.

¹² *Ibidem*, p. 127.

¹³ *Ibidem*, p. 123.

¹⁴ SANTOS *apud* PELUSO, Fernando Rogério. *O atleta profissional de futebol e o direito do trabalho*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 125. No mesmo sentido: MARCONDES, Rafael Marchetti. A exploração da imagem de artistas e esportistas por meio de pessoas jurídicas e os limites legais ao seu uso. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 130, São Paulo, p. 177-191, set.-out./2016.

¹⁵ Cf. os julgados: Recurso de Revista 882/2005-020-04-40.3, 2009; e Recurso de Revista 60800-81.2007.5.04.0011, 2011.

¹⁶ Cf. os julgados: Recurso Ordinário 00610-2004-015-04-00-2, Rio Grande do Sul, 2005; Recurso Ordinário 00577-2005-029-04-00-4, Rio Grande do Sul, 2006; e Recurso Ordinário 01497-2007-202-04-00-5, Rio Grande do Sul, 2009.

No direito desportivo, entretanto, apesar de não unânime, já era consolidado o entendimento de que o licenciamento do uso de imagem possuísse natureza civil, portanto, totalmente distinta da laboral¹⁷.

Não obstante, foi somente como o advento da Lei n. 12.395/2011, que introduziu o art. 87-A na Lei Pelé, que passou a haver menção expressa na legislação de que o contrato de licença de uso de imagem tivesse natureza civil, inconfundível, assim, com o CETD. Veja-se que essa inovação não criou um permissivo legal, apenas reconheceu uma situação fática preexistente.

Apesar de ter estancado quaisquer dúvidas quanto à natureza desse instituto, não reduziu o número de demandas trabalhistas. É que, como já dito, tendo em vista uma prática comum no meio jusdesportivo, ou seja, a de se valer especialmente ou sobremaneira dessa modalidade contratual em detrimento de um CEDT, perguntar-se-ia qual valor deveria ser atribuído a um e/ou outro de forma a considerá-lo lícito ou ilícito. Em outras palavras, quanto poderia ser pago a título de licença do uso de imagem sem que esse valor pudesse ser, posteriormente em um tribunal, revertido como se título de verba salarial fosse.

Esse questionamento sempre existiu. Na seara trabalhista, para aqueles que já consideravam o contrato de licença de uso de imagem como se de natureza civil, sobrevinha sempre a dúvida em relação ao *quantum*¹⁸. Na prática, o “valor justo” dependia da análise do caso concreto. Assim, inevitável que se observasse decisões completamente díspares, a depender do arbitramento de cada juízo.

Tentando solucionar mais esse impasse, em 2015, a Lei n. 13.155 acrescentou o parágrafo único ao art. 87-A da Lei Pelé, estabelecendo que o valor atribuído ao contrato de natureza civil não poderia ser superior a 40% (quarenta por cento) do valor total (a título trabalhista e a título civil) repassado ao atleta.

Sem muito sucesso, o estabelecimento desse limite levou a um outro embaraço. É que, há casos, principalmente com relação aos atletas com projeções nacionais e, especialmente internacionais, que um valor alto pago a título de licença de uso da imagem se justifica plenamente, e o estabelecimento desse valor passou a ser uma barreira, um dificultador a mais para a formalização desse negócio jurídico.

De toda a sorte, em síntese, pode-se dizer que do ponto de vista jusdesportivo não paira qualquer dúvida quanto à natureza autônoma e inconfundível do contrato de licença do uso de imagem em relação ao CETD. Ainda, nos casos em que se evidenciar supostamente fraude entre um e outro, para além da regra do parágrafo único do art. 87-A da Lei Pelé, tem-se que analisar o caso concreto.

¹⁷ Cf. EZABELLA, Felipe Legrazie. *O Direito Desportivo e a imagem do atleta*. São Paulo: IOB, 2006. p. 114; PELUSO, Op. cit.

¹⁸ Em 2002, o atleta Luizão, que chegou a ganhar aproximadamente 92% a título de licença de uso de imagem, teve a sua remuneração totalmente revertida para natureza salarial. PELUSO. Op. cit., p. 133-135.

3. Tipologias de exploração do uso de imagem

A redução dos encargos tributários e trabalhistas, como já visto, interessa tanto aos clubes quanto aos atletas. Este tópico tem o intuito de descrever as possibilidades e os reais ganhos no que tange ao recebimento de valores nas diferentes modalidades de exploração do uso e da veiculação da imagem por parte do atleta. Contudo, preliminarmente é preciso discorrer sobre a legalidade de esse negócio jurídico ser realizado por meio de PJ.

Um questionamento que se poderia realizar é acerca da possibilidade de o uso da imagem ser explorada economicamente. Como bem se sabe, a imagem, a voz e o nome são direitos personalíssimos¹⁹ com proteção constitucional²⁰ e infraconstitucional²¹. Contudo, nenhum diploma legal “impede nem restringe o direito de licenciamento de bens personalíssimos”²², que é um instituto do direito totalmente distinto de alienabilidade ou transmissibilidade.

Ainda, o direito personalíssimo possui duas vertentes, a moral e a patrimonial, e é justamente sobre esta que se assenta a possibilidade de se explorar economicamente o uso da imagem²³. Portanto, em última análise, o que importa não é o direito em si, mas a disponibilização econômica que se faz do suporte físico por meio do qual voz, nome e imagem são representados (*corpus mechanicum*)²⁴.

Superada essa análise introdutória, outro questionamento é sobre a possibilidade de um terceiro, que não o titular da imagem, explorá-la. Historicamente, a possibilidade de “direitos da personalidade” serem explorados por terceiros nunca foi uma unanimidade no direito pátrio²⁵.

Aqueles favoráveis argumentavam não haver proibição legal quanto a essa configuração. Alguns, paralelamente, com base na legislação sobre direitos autorais²⁶ e em uma análise histórica da legislação tributária, afirmavam que, para além da inexistência de proibição legal, haveria uma autorização determinada pelo ordenamento jurídico²⁷.

Ao contrário, outros muitos, equivocadamente, consideravam ser impossível, tendo em vista esta, durante muito tempo, ter servido como fundamentação para aqueles que julgavam essas espécies de arranjos tributários como simulação ou fraude. Acreditavam que os direitos da personalidade eram atribuições pes-

¹⁹ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Atual. de Maria Celina Bodin de Moraes. 30. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.v. 1. p. 200-220.

²⁰ Cf. art. 5º, incisos V, X, XXVIII, alínea a, da CF.

²¹ Cf. arts. 11, 12 e 20 do CC.

²² MARCONDES, Rafael Marchetti. *A tributação da contraprestação paga pelo uso da imagem de artistas e esportistas*. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 214.

²³ *Ibidem*, p. 213.

²⁴ Ver mais em: *Ibidem*, p. 211-225.

²⁵ *Ibidem*, p. 216.

²⁶ Arts. 49 e 89 da Lei n. 9.610/1998.

²⁷ Cf. MARCONDES. *Op. cit.*, 2015, p. 214-221.

soais do indivíduo e, assim, somente poderiam ser explorados pelo seu titular originário.

Contudo, com o advento da Lei n. 11.196/2005²⁸ – conversão da denominada “MP do Bem” – essa temática pareceu superada, tendo sido afastada parcialmente das principais discussões doutrinárias a respeito do tema, principalmente para aqueles que lhe atribuíram um caráter interpretativo defendendo sua aplicação retroativa²⁹. “É que com a edição da norma restou assente a possibilidade de se explorar ‘direito personalíssimo’ por meio de pessoa jurídica”³⁰.

Diz-se “pareceu” e “parcialmente”, pois mesmo diante dessa inovação legislativa, alguns operadores do direito, hoje em dia minoria, não se sentiram convencidos da lícita possibilidade de se explorar a imagem de um atleta ou artista por intermédio de uma PJ, sob a alegação de que o referido artigo se restringiria ao serviço intelectual³¹. E essa continua sendo a pedra fundamental para a emissão de Autos de Infração por parte da Fazenda e de algumas relevantes decisões do CARF³², não havendo, portanto, uma uniformização do entendimento das autoridades fiscais e dos contribuintes.

Outra inovação legislativa que reforçou ainda mais a tese a respeito da viabilidade de haver tributação na PJ, de rendimentos decorrentes da exploração da imagem, foi a criação da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (Eireli), por intermédio da Lei n. 12.411/2011, que passou a autorizar expressamente que, a esse modal de PJ, lhe pudesse ser atribuída remuneração decorrente da licença de uso da imagem³³.

Contudo, essa novidade apresentou as suas divergências. Aqueles que eram contrários passaram a afirmar ser uma atribuição exclusiva dessa forma jurídica, não podendo ser estendida às demais figuras societárias, notadamente empresariais³⁴. Assim, estar-se-ia de acordo com a visão de que a imagem, como exemplo de direito da personalidade, mesmo sendo explorada por uma Eireli, ainda manteria vínculo para com o seu titular, tendo em vista este ser o titular único da

²⁸ Ver art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

²⁹ Como exemplos: CASTRO, L. F. M. E.; SANTOS, C. A. Caso Donizete Oliveira: tributação das receitas de contrato de licença de uso de imagem auferidas por pessoa jurídica detidas por esportistas – antes e depois do art. 129 da Lei n. 11.196/05. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e Castro (org.). *Planejamento Tributário: análise de casos*. São Paulo: MP, 2014. v. 3. p. 281-331. Ainda, os julgados: voto vencedor no Casco Conca, Brasil, 2017a, p. 28; votos vencido e vencedor no Caso Cuca, Brasil, 2017b, p. 7-8, 15; Caso Carlão: MARCONDES. Op. cit., 2018, p. 352-353.

³⁰ MARCONDES. Op. cit., 2015, p. 217.

³¹ A exemplo: voto vencido no Caso Conca, Brasil, 2017, p. 11; voto vencedor no Caso Conca, Brasil, 2018, p. 16.

³² Como exemplo, os Acórdãos n. 2102-002.441; 2202-001.702; 2801-02.280; 2101-00.979, MARCONDES. Op. cit., 2015, p. 216, nota de rodapé n. 234.

³³ Art. 980-A, § 5º.

³⁴ Nesse sentido, voto vencido no Caso Conca, Brasil, 2017, p. 13; voto vencedor no Caso Conca, Brasil, 2018, p. 17. Seguindo a mesma linha de raciocínio, mas estendendo a possibilidade às sociedades simples: Caso Carlão: MARCONDES. Op. cit., 2018, p. 352-353.

própria PJ. Portanto, surgiu outra via interpretativa em que o uso da imagem poderia ser feito por intermédio de PJ, sendo esta exclusivamente a Eireli.

Mas não se está de acordo com essa linha. Primeiro, porque uma das principais razões que motivaram a criação da figura jurídica da Eireli foi acobertar uma prática comum no mercado brasileiro, a de constituição de sociedades de fachada, isto é, aquelas sociedades de direito que não correspondiam a uma sociedade de fato, em que se figurava como sócio alguém meramente formal, sem o interesse de explorar a atividade negocial³⁵.

E segundo, porque, como se viu, da mesma maneira que a Eireli já existia na *práxis* (por meio de sociedades de fachada), a possibilidade de se constituir PJ com a finalidade de se explorar a licença de uso de imagem também já era prática comum. Nesse sentido, a nova legislação nada inovou, o que ela fez foi visualizar uma situação preexistente, reenquadrando-a e reafirmando-a de forma expressa. Ou seja, o legislador não vislumbrou nenhuma ilicitude nesse modelo de estruturação tributária. Ao contrário, passou a incentivar que aqueles casos que se enquadrassem no rol das sociedades de fato passassem a adotar a forma Eireli, e, para não deixar nenhuma dúvida, inseriu o permissivo legal do § 5º. Se outra fosse a finalidade, haveria vedação expressa ou, então, na pior das hipóteses, far-se-ia o uso de expressões tais como “tão somente”, “exclusivamente”.

Para mais, independentemente da roupagem que se dê à PJ (Eireli ou uma das sociedades empresariais), a tributação se dará pela forma do IRPJ. Portanto, em termos práticos e finalísticos, pouca alteração acarretará. Nesse sentido, a Eireli seria somente um exemplo, sendo possível a exploração de tais direitos por outros tipos de PJ, tal como as sociedades empresariais³⁶.

Ainda, um terceiro argumento que se poderia utilizar é o decorrente da edição da MP n. 690/2015, que, entre outras providências, pretendeu alterar as regras de tributação das receitas das PJ provenientes da licença de exploração da imagem.

A exposição de motivos reforçou esse desejo³⁷. Embora o art. 8º da MP tenha sido vetado³⁸, a sua propositura foi suficiente para demonstrar que se admitia a possibilidade de tributação na PJ pelos rendimentos auferidos por esse tipo de atividade³⁹.

Em síntese, importa esclarecer que, consoante aponta a doutrina mais especializada⁴⁰, no ordenamento jurídico brasileiro não há qualquer óbice para que

³⁵ MAMEDE, Gladston. *Empresa e atuação empresarial*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 157-158.

³⁶ Nesse mesmo sentido, Acórdão n. 2202-003.682 e voto vencido e vencedor do Caso Cuca, Brasil, 2017b, p. 8, 17-18.

³⁷ Exposição de motivos 6-12.

³⁸ MP convertida na Lei n. 13.241/2015.

³⁹ Corroborando, ver Casco Cuca, Brasil, 2017b, p. 15-17.

⁴⁰ Cf. SILVA *apud* CASTRO; SANTOS. Op. cit., 2014, p. 310 e 324; MARCONDES. Op. cit., 2015, p. 214-225; MARCONDES. Op. cit., 2016.

uma pessoa licencie o uso de sua imagem para um terceiro explorá-la, seja este PJ⁴¹, da qual o próprio titular da imagem seja sócio ou não, seja PF, que poderá, ainda, sublicenciá-la, desde que previsto no instrumento contratual.

Assim, três são as formas principais de exploração da imagem de um atleta: (i) realizada diretamente por ele; (ii) por intermédio de uma PJ da qual o atleta não figure como sócio; e (iii) por intermédio de uma PJ da qual o atleta seja sócio⁴².

3.1. Diretamente pelo atleta

Nessa modalidade, o atleta licencia o uso de sua imagem diretamente com o clube ou com outra sociedade empresarial qualquer, ou, ainda, com uma pessoa física, portanto, sem a presença de qualquer intermediário. A contraprestação recebida se sujeita à incidência do IR, na figura do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), ficando sujeita, de acordo com a legislação atual, a uma alíquota progressiva que vai até 27,5%⁴³.

A depender da fonte pagadora, se PF ou PJ, há diferenças na apuração do valor a ser tributado, apesar de a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis serem iguais. Assim, quando a fonte pagadora for uma PF, o licenciador-atleta deverá fazer o recolhimento do imposto devido, informando-o na Declaração de Ajuste Anual (DAA)⁴⁴. Já quando a fonte pagadora for uma PJ, a contraprestação será semelhante a um *royalty*⁴⁵, devendo ser recolhida a título de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF)⁴⁶.

3.2. Por PJ em que o atleta não seja sócio

O atleta licencia o direito de exploração econômica de sua imagem para uma PJ que, por sua vez, faz toda a intermediação do negócio. Ressalta-se que, nessa modalidade, o atleta não figura como sócio da empresa. Assim, da mesma forma, os valores que receber serão tributados como rendimentos de pessoa física. Entretanto, por haver uma prévia tributação pela PJ, a base de cálculo a ser tributada pelo IRPF será reduzida.

3.3. Por PJ em que o atleta seja sócio

Diferentemente, aqui o atleta constitui uma PJ ou passa a figurar nos quadros societários de uma PJ já constituída, e licencia os direitos de exploração da

⁴¹ Aliás, esta é uma prática difundida no exterior. São as chamadas *rent-a-star companies*, *artist companies*, *star companies*. MARCONDES. Op. cit., 2016.

⁴² CASTRO; SANTOS. Op. cit., p. 322.

⁴³ Art. 122 do Decreto n. 9.580/2018.

⁴⁴ Art. 118 do Decreto n. 9.580/2018.

⁴⁵ Arts. 45 e 688 do Decreto n. 9.580/2018.

⁴⁶ Cf. MARCONDES. Op. cit., 2015, p. 207-210. Aliás, sobre esse aspecto, o mesmo autor esclarece que a “equiparação paga pelo uso da imagem aos *royalties* só pode acontecer quando no contrato firmado entre as partes a atividade-fim for uma obrigação de dar”, não podendo subsistir quando for uma obrigação de fazer (p. 209).

sua imagem para essa mesma sociedade. Nessa modalidade, os valores pagos pelo atleta são qualificados como dividendos, isto é, a sociedade repassa a renda ao sócio por meio da distribuição de lucros que, por determinação legal, estão isentos de tributação na fonte (não há IRRF na distribuição – art. 10 da Lei n. 9.249/1995) e na pessoa física (art. 39, inciso XXIX, do Decreto n. 3.000/1999).

Em regra, quanto à sistemática de apuração de rendimentos, a PJ pode optar pelo sistema de lucro real⁴⁷, lucro presumido, lucro arbitrado⁴⁸ ou, ainda, pelo sistema do Simples Nacional.

Tendo em vista que a maioria das sociedades comerciais que detêm o direito de exploração da imagem de atletas optam pela tributação sob o regime do lucro presumido ou pelo Simples Nacional⁴⁹, este trabalho se restringirá a apresentar um modelo comparativo entre essas duas sistemáticas⁵⁰.

Com base no lucro presumido, os encargos finais podem variar de 14,53% a 19,53%, conforme descrito a seguir:

Tabela 1– Tributação no regime de lucro presumido

Encargo	Alíquota	Alíquota efetiva	Base legal
IRPJ	25% sobre 32% da receita bruta ⁵¹	8%	Art. 220, inciso III, alínea a, Decreto n. 9.580/2018
CSLL	9% sobre 32% da receita bruta	2,88%	Art. 3º, inciso III, Lei n. 7.689/1988
COFINS	3% sobre a receita bruta	3%	Art. 4º, inciso IV, Lei n. 9.718/1998
PIS	0,65% sobre a receita bruta	0,65%	Art. 4º, inciso IV, Lei n. 9.718/1998
ISS ⁵²	2% a 5% sobre a receita bruta	2% a 5%	Arts. 8º e 8º-A, LC n. 116/2003

Fonte: Elaborado pelo autor.

⁴⁷ Obrigatório para as PJ elencadas no art. 14 da Lei n. 9.718, notadamente, para aquelas cuja a receita total no ano-calendário anterior seja superior a R\$ 78 milhões.

⁴⁸ Medida de exceção utilizada para os casos em que o contribuinte não possui meios seguros para a determinação do imposto calculado com base no lucro real ou no lucro presumido.

⁴⁹ MARCONDES. Op. cit., 2015, p. 260; MARCONDES. Op. cit., 2016, p. 3.

⁵⁰ Para os demais modelos, ver MARCONDES. Op. cit., 2015, p. 259-266.

⁵¹ Para facilitar, os valores foram estimados e arredondados. Em verdade, calcula-se 15% sobre 32% da renda bruta e um adicional de 10% sobre o que ultrapassar o limite do lucro presumido de R\$ 20.000,00 por mês, conforme arts. 3º, § 1º, e 15 da Lei n. 9.249/1995; art. 25 da Lei n. 9.430/1996; e art. 592, inciso III, do Decreto 9.580/2018.

⁵² Em regra, a licença de uso de imagem caracteriza-se por uma obrigação de dar. São os casos em que imagens e áudios são obtidos no regular exercício da atividade dos atletas (por exemplo, treino, jogo etc.). Para estes, não há incidência do ISS. Contudo, caso o atleta necessite empreender algum esforço em benefício de terceiro, estar-se-á diante de uma obrigação de fazer (por exemplo, utilizar um boné em uma entrevista coletiva, encenar um vídeo publicitário etc.), caso

Ainda, outra sistemática que é restrita a microempresas e empresas de pequeno porte é a do regime tributário simplificado do Simples Nacional, que reúne os tributos federais, municipais e estaduais em uma única alíquota, variável (entre 6,0% e 33,00%) de acordo com o faturamento da empresa, não podendo este ser superior a uma receita bruta anual de R\$ 4,8 milhões⁵³.

A diferença entre uma sistemática e outra pode chegar a mais de 50%. Ainda, nem sempre a opção pelo Simples Nacional é mais benéfica. É que essa sistemática reúne uma série de impostos municipais, estaduais e federais, muitos deles inexistentes no caso concreto.

4. Caso Conca

Em outubro de 2014, a Autoridade Administrativa lançou crédito tributário no valor de R\$ 23.816.618,34, incluindo multa por lançamento de ofício de 75% em desfavor do atleta, internacionalmente reconhecido, Dario Leonardo Conca (a seguir, Conca)⁵⁴.

A suposta infração teve origem nos exercícios 2011 e 2012, em que o atleta declarou como rendimentos isentos e não tributáveis o montante de R\$ 36.800.000,00, recebido de sociedade empresarial a título de licenciamento de direitos de uso de nome, voz e imagem.

O contribuinte firmou contratos de trabalho com o Fluminense Football Club (a seguir, Fluminense) e com o Guangzhou Evergrande Taobao Football Club (a seguir, Guangzhou) e, paralelamente, por intermédio da Dario L. Conca Empreendimentos Esportivos Ltda. (a seguir, DLC), contratos de licenciamento de uso de nome e imagem com os respectivos patrocinadores das equipes, as sociedades Evergrande Real Estate Group Ltd. (a seguir, Evergrande) e Unimed Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda. (a seguir, Unimed).

Nesse período em que atuou no Brasil, o atleta recebeu a quantia de R\$ 1.366.917,58⁵⁵ a título de contrato de trabalho, devidamente declarado como rendimentos tributáveis, e R\$ 5.660.000,00 em decorrência dos contratos firmados entre DLC e Unimed⁵⁶.

A DLC fora constituída em 2008, tendo como sócios o atleta Conca (99,97% das quotas sociais) e a Sra. Sueli Ventura da Silva (0,03%), que figurava também

em que incidirá o ISS. Para maiores esclarecimentos quanto a natureza da obrigação, bem como a incidência ou não do ISS: MARCONDES. Op. cit., 2015, p. 118-164.

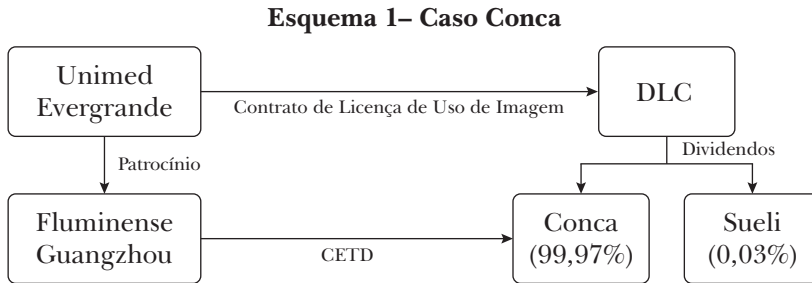
⁵³ Tributação na forma do Anexo III, conforme art. 5º-B, inciso XV, da Lei Complementar n. 123/2006.

⁵⁴ Acórdãos n. 2201-003.748 e n. 9202-007.322.

⁵⁵ R\$ 592.217,95 (2010) e R\$ 774.699,63 (2011). BRASIL, 2018, p. 13.

⁵⁶ R\$ 2.450.000,00 (2010) e R\$ 3.210.000,00 (2011). Importante registrar que o atleta alegava que uma parcela desse valor se referia à venda de 20% de seus direitos econômicos, que lhe haviam sido anteriormente cedidos pelo próprio Fluminense. Contudo, entenderam as autoridades julgadoras que não restou provado no processo documento que comprovasse as transferências do referido percentual dos direitos econômicos. BRASIL, 2018, p. 7 e 13.

como única administradora. O objeto social consistia na “cessão” de direito de uso de nome voz e imagem e na realização e/ou participação em eventos e empreendimentos desportivos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Entenderam a Fiscalização (por meio do Termo de Verificação e Constatação Fiscal – TVF) e a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), esta pela unanimidade, que o negócio jurídico celebrado entre a sociedade DLC e as empresas cessionárias se comprovou simulado, argumentando, basicamente, sobre a impossibilidade de uma pessoa física “ceder” a qualquer pessoa jurídica o direito patrimonial de uso de sua imagem para posterior exploração econômica.

Irresignado pela decisão de primeira instância, a matéria foi novamente analisada na Segunda Câmara da Primeira Turma Ordinária do CARF. Por maioria qualificada de votos, quatro dos oito conselheiros presentes na sessão de julgamento entenderam que o recurso voluntário apresentado pelo atleta deveria ser provido integralmente, sob a alegação de que sim, é possível a “cessão” do direito de imagem da PF para PJ, para que esta a explore. E essa possibilidade encontraria fulcro no art. 129 da Lei n. 11.196/2005, que traria uma “clareza da permissão constante da lei tributária”⁵⁷. Ainda, não constatarem nenhuma fraude ou simulação na relação do atleta com a sociedade DLC.

Contudo, como dito, os demais quatro conselheiros, dentre eles o Relator, no que diz respeito à impossibilidade de que PJ explore comercialmente a imagem de um atleta, entenderam pela manutenção integral da decisão do DRJ, basicamente pelos mesmos fundamentos, tendo entendido o provimento parcial somente com relação a outras matérias.

Em 2018, por recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), o caso foi a julgamento na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). E, novamente, os conselheiros se dividiram meio a meio, prevalecendo neste julgado, entretanto, por voto de qualidade, o entendimento de que o licenciamento de uso da imagem não poderia ser concedido a terceiro, diferente da PF

⁵⁷ Acórdão n. 2201-003.748, p. 28.

do atleta, pelos mesmos fundamentos aludidos alhures. A decisão *a quo* restou, portanto, modificada.

Mas, desta feita, inovou o relator ao entender que a “cessão” de licença do uso de imagem poderia ser feita a uma Eireli, ainda que não tivesse aplicado ao caso em tela, tendo em vista que a DLC se tratava de uma sociedade limitada e pelo fato de os negócios jurídicos terem ocorrido anteriormente à vigência da Lei n. 12.441/2011⁵⁸.

Contudo, ainda que se caminhasse por esse lado, não teria razão. É preciso ter um olhar factual à realidade de cada época. A DLC fora constituída em 2008, ano em que ainda não havia a figura da Eireli.

Ora, em termos práticos, a tipologia da DLC era meramente ficta, no sentido de que se apresentava como uma sociedade limitada, mas tratava-se na verdade de uma Eireli. E isso é corroborado quando se analisa a divisão da quotas sociais da sociedade. Portanto, ainda que se tivesse essa interpretação restritiva, reputa-se equivocada, de se reduzir a possibilidade de “cessão” da licença de exploração da imagem exclusivamente para uma Eireli, poder-se-ia concluir facilmente que o verdadeiro sujeito passivo da obrigação era a PJ.

Mas, mais preocupante ainda é que as decisões, nas suas fundamentações, em momento algum sequer mencionaram a palavra “simulação” ou “fraude”, tendo-se baseadas tão somente na convicção da impossibilidade de “cessão do direito” de imagem para terceiro.

Como bem se sabe, e isso é basilar, a maioria da doutrina brasileira reconhece que, somente a partir de simulação, falsificação documental ou outras fraudes similares é que a conduta evasiva pode ser determinada, pois os princípios da reserva absoluta da lei em sentido formal, da tipicidade fechada e da proibição de tributar mediante analogia tornaminconstitucional a utilização de institutos, tais como o abuso de direito ou a fraude à lei⁵⁹. Mas não, mesmo a utilização destes institutos, cuja minoria da doutrina encontra afinidade, sequer foi trazida à baila.

Ao que parece,esses atores, de forma automática, agiram sob a proteção do manto sagrado esculpido no parágrafo único do art. 116 do CTN, decorrente da LC n. 104/2001, em que passou-se a ter autorização para desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com abuso de forma ou de direito⁶⁰.

⁵⁸ Acórdão n. 9202-007.322, p. 17.

⁵⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro – estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (org.). Planejamento tributário à luz da jurisprudência. São Paulo: LEX, 2007, p. 237-288, p. 1-4.

⁶⁰ “A doutrina majoritária viu no dispositivo uma norma sem caráter inovador, que contemplaria somente atos e negócios simulados. Já a doutrina minoritária enxergou em tal dispositivo uma autêntica norma geral antiabuso destinada a combater planejamentos tributários que, apesar de não conterem simulação, se mostram evadidos de abuso do direito ou praticados com fraude à lei tributária.” GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. Revista Direito GV, v. 15, p. 361, 2012.

Entretanto, se olvidaram que, mesmo nesses casos, há que restar fundamentados e comprovados, e pior, tal faculdade da autoridade fiscalizadora ficou condicionada à criação de uma lei ordinária que estabeleceria um procedimento próprio. Como o legislador federal ainda não se mobilizou, essa norma se tornou ineficaz do ponto de vista prático.

Portanto, mais preocupante que a observância de que se está partindo de premissas equivocadas é a compreensão de que a decisão da maior corte administrativa está desprovida de qualquer fundamentação minimamente técnica.

Recorda-se aqui análise crítica do Caso Felipão, no qual observa-se que, após mais de uma década, nada se alterou. As causas que geravam a angústia observada por Godoi subsistem ainda nos dias atuais, no âmbito do CARF.

Não seria possível não admitir a simulação e, ainda, permitir que os valores de IRPJ pagos pela sociedade fossem considerados na liquidação do crédito tributário do IRPF e, mesmo assim, concluir pela evasão fiscal, senão valendo-se do instituto da elusão⁶¹.

Sem dúvidas, os acórdãos em comento carecem de métodos e de bases legais para fundamentarem suas decisões. Ao que parece, a CSRF “acredita que para combater a elusão não é preciso identificar nem a presença de simulação nem a presença da conduta prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN [...] basta interpretar *corretamente* a legislação tributária”⁶².

Em síntese, como se vê, pelo menos do ponto de vista do contencioso administrativo, a matéria não é pacificada. Ao contrário, Autoridades Administrativas, PFN, DRJ e metade dos conselheiros do CARF entendem não ser possível que o atleta ceda para terceiro a possibilidade de explorar a licença de uso da imagem, sendo essa operação caracterizada como artificial, tendo em vista o propósito de desfrutar de benefícios de uma tributação mais favorecida.

5. Caso Cuca

A Autoridade Administrativa lavrou Auto de Infração (01.11.2012) em desfavor do treinador de futebol Alexi Stival (a seguir, Cuca) para constituir IRPF referente aos exercícios 2007, 2008 e 2009, no valor total de R\$ 3.658.279,15, por suposta omissão de rendimentos recebidos de PJ⁶³.

Nesse período, o técnico trabalhou no Botafogo de Futebol e Regatas (a seguir, Botafogo), no Santos Futebol Clube (a seguir, Santos) e ainda prestou serviço para o Departamento de Futebol do Fluminense.

⁶¹ GODOI. Op. cit., 2007, p. 32.

⁶² Ibidem.

⁶³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Segunda Câmara. Segunda Turma Ordinária). Recurso Voluntário. Acórdão n. 2202-004.087. Treinador de futebol. Direito de uso de imagem. Contrato desportivo. Natureza salarial. [...]. Recorrente: Alexi Stival. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Conselheiro Dilson Jatthy Fonseca Neto, 09.08.2017. Brasília, 12.09.2017.

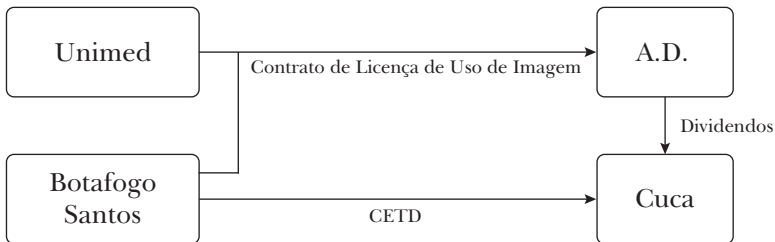
Constatou-se na DAA que não foram declarados os rendimentos provenientes da licença de uso de imagem recebidos do Botafogo, do Santos e da Unimed. Na realidade, esses valores eram oriundos de contratos realizados entre esses clubes e a Unimed, juntamente com uma sociedade detentora da exploração dos direitos de imagem de Cuca, a A.D. Assessoria Empresarial Ltda (a seguir, A.D.).

O treinador ingressou na dita sociedade em 2004, com apenas 5% do capital social, tendo tal alteração sido levada a registro somente em 2009.

Apesar de terem sido emitidas notas fiscais, a sociedade A.D. apresentou DIPJ sem incluir os valores correspondentes, de forma que eles não foram reconhecidos como receita pela empresa e tampouco como rendimentos pelo profissional.

A situação foi agravada ao se constatar que os valores a título de remuneração pelo trabalho eram inferiores àqueles pagos a título de licença de uso de imagem. Ademais, inexistia instrumento contratual que constasse a transmissão da titularidade dos direitos de uso, gozo e exploração do direito de imagem entre Cuca e a sociedade A.D.

Esquema 2 – Caso Cuca



Fonte: Elaborado pelo autor.

O DRJ manteve integralmente o lançamento realizado pela autoridade fiscal⁶⁴. Ambos entenderam que a licença do uso de imagem não poderia ser negociada por outra PJ ou PF que não o próprio titular e que os referidos contratos nada mais seriam do que meios utilizados para mascarar salários. Nesse sentido, visualizaram que a operação seria simulada nos termos dos art. 167, incisos I e II, e 170 do CC, pois haveria uma desconformidade entre a realidade que deveria se dar pela contratação com a PF do treinador e a manifestação de vontade efetivamente exercida, tendo em vista que a contratação constatada foi para com a PJ. Assim, a finalidade da sociedade A.D. seria mascarar a real remuneração paga pela entidade desportiva.

Outrossim, aplicaram a qualificadora da multa de ofício por terem visualizado a intenção fraudulenta do contribuinte agindo em conluio com a entidade desportiva.

⁶⁴ Acórdão n. 06-39.013, de 22.01.2013.

Por sua vez, a Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF já apresentou uma compreensão diversa. Todos os seis conselheiros presentes na sessão de julgamento do recurso voluntário estiveram de acordo quanto a possibilidade de cessão para terceiros, PF ou PJ, de direitos patrimoniais de autor, imagem, nome, marca ou voz de PF, basicamente pelos mesmos argumentos⁶⁵ já analisados neste estudo.

Sem embargo, a divergência apresentada no julgado foi quanto à relação entre CETD e contrato de licença de uso de imagem. Três conselheiros entenderam que os valores recebidos pela empresa, a título de direito de imagem, constituíam-se em uma complementação da força de trabalho. Dessa forma, pelo voto de qualidade, o lançamento realizado pela autoridade fiscal foi mantido, tendo somente sido retirada a qualificação da multa, tendo em vista que não se vislumbrou o dolo no intuito de ludibriar o fisco, e foi nesse sentido que se deu parcial provimento ao recurso.

Ora, caminhou bem a turma, pela integralidade, vislumbrar a possibilidade de se ceder a licença do uso de imagem para um terceiro, e quanto a essa matéria, já exaustivamente debatida, não há mais comentários a se fazer.

Entretanto, o voto vencedor apresentou uma confusão entre vínculo trabalhista e vínculo cível. Aliás, parte da equivocada premissa de que há “grande dissenso na doutrina que discute qual seria a natureza jurídica das verbas pagas a título de direito de uso da imagem”⁶⁶. Como já visto no tópico 2, não há dissenso algum, muito menos grande. O licenciamento de uso da imagem não existe em função da relação empregatícia, sendo ambos contratos autônomos, inconfundíveis e de natureza distinta.

Para além, citou julgados trabalhistas não correspondentes aeste caso, posto que as análises fáticas eram totalmente distintas e, em regra, anteriores à 2011.

Por sua vez, o voto vencido do relator, que foi acompanhado por outros dois conselheiros, apresentou alinhamento correlato para com o entendimento geral que se tem no âmbito do direito desportivo, deixando clara a distinção que existe entre vínculo trabalhista e vínculo civil.

Portanto, o Caso Cuca apresenta a mesma aflição do Caso Conca. Ainda que nesse exemplo pelo menos tenha sido feita alusão à simulação – como fundamentação utilizada pela autoridade lançadora e DRJ–, o voto vencedor da segunda câmara não se preocupou em comprová-la. Baseou-se, novamente, tão somente na correta interpretação do ordenamento jurídico.

6. Conclusão

Sob o ponto de vista do direito desportivo, não há dúvidas de que CETD e contrato de licença de uso de imagem possuem naturezas distintas, não se con-

⁶⁵ Quais sejam: art. 129 da Lei n. 11.196/2005 e art. 980-A, § 5º, do CC. Para além, os acórdãos n. 2202-003.682, de 08.02.2017, e 106-17.147, de 05.11.2008.

⁶⁶ Acórdão n. 2202-004.087, p. 18.

fundindo. Observa-se, na prática, que não raro clubes e atletas tentam mascarar rendimentos a título salarial como se de licença de uso de imagem fossem, objetivando uma recíproca economia fiscal. Contudo, observado o parâmetro estabelecido no parágrafo único do art. 87-A da Lei Pelé, o estabelecimento de um *quantum* razoável dependerá da análise do caso concreto, podendo ser bem superior ou até mesmo inferior, sem se olvidar, entretanto, que a não exploração da imagem do atleta, por si só, não induz à fraude, pois a mera potencialidade de exploração já gera, mesmo que indiretamente, receitas e ganhos para o clube.

No âmbito tributário, a opção por receber os valores do contrato de licença de uso imagem por PJ, sendo titular da imagem sócio ou não, como forma de planejamento tributário, é um direito constitucionalmente assegurado tanto aos atletas/treinadores quanto ao próprio clube. E a doutrina especializada, pelo menos desde a introdução da Lei n. 11.196/2005, é pacífica quanto ao entendimento de que essa medida, em regra, caracteriza-se por ser elisiva.

Contudo, no contencioso administrativo, a questão está longe de estar pacificada. Autoridades lançadoras, PFN, DRJ, quase que de forma uníssona, equivocadamente, entendem pela impossibilidade de um atleta ceder a licença de uso de sua imagem, enquanto, no CARF, há uma divisão considerável, de forma que parcela dos conselheiros entendem que esse arranjo fiscal se trata de “evasão fiscal” e outra parcela interpreta como viável. De qualquer modo, pode-se dizer que na CSRF, atualmente, há uma tendência em se interpretar esse arranjo fiscal como medida elisiva, portanto, lícita.

Mas, mais preocupante do que se tomar uma decisão equivocada, pois isso, em última análise, depende da interpretação do órgão julgador, é o fato de que as fundamentações das decisões daqueles que julgam tratar-se de medida “evasiva” são desprovidas de qualquer tecnicidade, não sendo exagero considerá-las teratológicas.

Em ambos os casos apresentados, a simulação não restou configurada, sendo que, no Caso Conca, ela não foi nem mencionada e sequer foi cogitada a prática de atos elusivos (elisão artificial, como abuso de direito ou fraude à lei), ainda que se reconhecesse que essa interpretação teria o agravante de estar numa zona nebulosa, tanto do ponto de vista doutrinário, em quemitos não a admitem, quanto do ponto de vista legislativo, que aguarda a criação de uma lei ordinária que regule o parágrafo único do art. 116 do CTN, e do judiciário, em que o STF ainda não julgou o mérito da ADI n. 2.446.

Para além, não se pode simplesmente fazer uma análise objetiva sem se verificar a realidade social incursa em um determinado caso. Exclusivamente no ponto de vista jusdesportivo, nem sempre o atleta e o treinador têm a liberdade de optar por um ato negocial. Às vezes, mesmo que também sejam beneficiados, não podem negar receber um valor por via que notadamente ou supostamente seja evasiva, pois de outra maneira não receberão. E se ajuizarem alguma ação, dificilmente serão aceitos em outras agremiações.

Igualmente, o clube às vezes faz essa opção para conseguir manter suas atividades. Ou seja, é diferente de outros inúmeros casos em que os contribuintes fazem uma opção tributária simplesmente por querer ver seus lucros ou faturamentos aumentarem. Não se está defendendo a ilicitude, mas simplesmente que esses fatores também sejam levados em consideração na atuação da autoridade lançadora/fiscal e julgadora.

Assim, a tomada de decisão envolve grandes riscos. Ainda que haja uma tendência de o CARF consolidar o entendimento quanto à possibilidade, isso não exige a obrigação do operador de direito de se resguardar de todas as formas, deixando bem claro para o contribuinte que não só poderá como provavelmente passará por inconvenientes decorrentes da geração de auto de infração e consequente necessidade de recorrer a procedimentos administrativos que, para além do gasto financeiro e da possibilidade de lhe ser negado provimento, gerará um desgaste na própria imagem do desportista, especialmente se se considerar o engajamento midiático que esse tipo de indivíduo possui.

Não obstante, caso opte-se por proceder a medidas negociais visando à redução de tributos, deve-se ficar atento para: (i) minimizar ao máximo possíveis agravantes fáticos que possam qualificar a tomada de decisão como “evasiva”; e (ii) preferencialmente, quando possível, optar-se pela constituição de uma Eireli.

Referências bibliográficas

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Segunda Câmara. Segunda Turma Ordinária). Recurso Voluntário. Acórdão n. 2202-004.087. Treinador de futebol. Direito de uso de imagem. Contrato desportivo. Natureza salarial. [...]. Recorrente: Alexi Stival. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Conselheiro Dilson Jatáhy Fonseca Neto, 09.08.2017. Brasília, 12.09.2017b. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 6 jun. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Segunda Câmara. Primeira Turma Ordinária). Recurso Voluntário. Acórdão n. 2201-003.748. Direito de imagem. Aspecto patrimonial. Possibilidade de cessão. [...]. Recorrente: Dario Leonardo Conca. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, 05.07.2017. Brasília, 01.08.2017a. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 6 jun. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Câmara Superior de Recursos Fiscais. Segunda Turma). Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte. Acórdão n. 9202-004.548. Cessão de direitos de imagem. Natureza personalíssima. Tributação na pessoa física. [...]. Recorrentes: Gustavo Kuerten e Fazenda Nacional. Relatora Conselheira Patrícia da Silva, 23.11.2016. Brasília, 18.09.2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 6 jun. 2019.

- _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Câmara Superior de Recursos Fiscais. Segunda Turma). Recurso Especial do Procurador. Acórdão n. 9202-007.322. Recurso especial de divergência. Conhecimento. Demonstração da divergência. [...]. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Dario Leonardo Conca. Relator Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, 25.10.2018. Brasília, 07.01.2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 6 jun. 2019.
- _____. Constituição Federal (1988). *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, ano 126, n. 191-A, p. 1-32, 05.10.1988a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 maio 2019.
- _____. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 23.11.2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4>. Acesso em: 7 jun. 2019.
- _____. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 01.08.2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 12 jun. 2019.
- _____. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte [...]. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 15.12.2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 7 jun. 2019.
- _____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 11.01.2002b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 12 jun. 2019.
- _____. Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES [...]. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 22.11.2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm>. Acesso em: 7 jun. 2019.
- _____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários [...]. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 28.05.2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 14 jun. 2009.
- _____. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 16.12.1988b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 12 jun. 2019.

- _____. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 27.12.1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 12 jun. 2019.
- _____. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 30.12.1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 12 jun. 2019.
- _____. Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 20.02.1998a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm>. Acesso em: 15 jun. 2019.
- _____. Lei n. 9.615, de 24 de março de 1998. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 25.03.1998b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9615consol.htm>. Acesso em: 12 jun. 2019.
- _____. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. *Diário Oficial da União*, Seção 1, Brasília, DF, 28.11.1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 14 jun. 2019.
- _____. Primeiro Conselho de Contribuintes (Quarta Câmara). Processo n. 10825.001450/2005-92. Recurso Voluntário n. 149.697. Acórdão n. 104-21.954. Cessão do direito ao uso da imagem. Contrato de trabalho de natureza personalíssima. Impossibilidade de serem procedidas por outra pessoa. [...]. Recorrente: Donizete Francisco de Oliveira. Recorrido: Sétima Turma/DRJ-SP/SP II. Relator Conselheiro Nelson Mallmann, 18.10.2006a. Brasília, 06.12.2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 21 mar. 2015.
- _____. Primeiro Conselho de Contribuintes (Sexta Câmara). Processo n. 11516.000152/2004-51. Recurso Voluntário n. 154.280. Acórdão n. 106-17.147. IRPF. Remuneração pelo exercício de profissão, atividade ou prestação de serviços de natureza não comercial. Prestação de serviço de natureza personalíssima. Tributação na pessoa física. [...]. Recorrente: Gustavo Kuerten. Recorrido: Terceira Turma/DRJ-Florianópolis/SC. Relatora Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, 18.05.2010. Brasília, 18.09.2010. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 06 jun. 2019.
- _____. Tribunal Superior do Trabalho (Primeira Turma). Recurso de Revista n. 60800-81.2007.5.04.0011. Recurso de revista. Direito de imagem. Natureza jurídica. Integração à remuneração. [...]. Recorrente: Michel Nunes. Recorrido:

Grêmio Foot Ball Porto Alegre. Relator Ministro Vieira de Mello Filho. Brasília, 04.05.2011.

_____. Tribunal Superior do Trabalho (Segunda Turma). Recurso de Revista n. 82300-63.2008.5.04.0402. Atleta profissional de futebol. Contrato de licença do uso de imagem. Inexistência de fraude. Caráter não salarial da verba recebida a título de “direito de imagem”. [...]. Recorrente: Valdir Antônio do Nascimento Silva Júnior. Recorrido: Sociedade Esportiva e Recreativa Caxias do Sul. Relatora Ministro Guilherme Augusto Caputo Bastos. Brasília, 28.03.2012. Disponível em: <<http://aplicacao5.tst.jus.br/consultaDocumento/acordao.do?anoProcInt=2009&numProcInt=772792&dtaPublicacaoStr=03/04/2012%2007:00:00&nia=5652731>>. Acesso em: 19 mar. 2015.

_____. Tribunal Superior do Trabalho (Quarta Turma). Recurso de Revista n. 882/2005-020-04-40.3. Agravo de instrumento. Recurso de revista. Direito de imagem. Direito de arena, Natureza. [...]. Recorrente: Leanderson Collonia Fraga. Recorrido: Grêmio Foot-ball Porto Alegre. Relator Ministro Fernando Eizo Ono. Brasília, 10.06.2009. Disponível em: <<http://aplicacao5.tst.jus.br/consultaDocumento/acordao.do?anoProcInt=2006&numProcInt=247305&dtaPublicacaoStr=26/06/2009%2007:00:00&nia=4820056>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

CASTRO, L. F. M. E.; SANTOS, C. A. Caso Donizete Oliveira: tributação das receitas de contrato de licença de uso de imagem auferidas por pessoa jurídica detidas por esportistas – antes e depois do art. 129 da Lei n. 11.196/05. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e Castro (org.). *Planejamento Tributário: análise de casos*. São Paulo: MP, 2014, v. 3. p. 281-331.

EZABELLA, Felipe Legrazie. *O Direito Desportivo e a imagem do atleta*. São Paulo: IOB, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro – estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007. p. 237-288.

_____; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rextord e Josapar. *Revista Direito GV*, v. 15, p. 359-379, 2012.

GONÇALVES, Emerson. O valor das dívidas fiscais dos clubes e o quanto elas custam para todos. *Globoesporte.com*, [S.l.], 22.01.2015. Disponível em: <<http://globoesporte.globo.com/blogs/especial-blog/olhar-cronico-esportivo/post/o-valor-das-dividas-fiscais-dos-clubes-e-o-quanto-elas-custam-para-todos.html>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

MARCONDES, Rafael Marchetti. A exploração da imagem de artistas e esportistas por meio de pessoas jurídicas e os limites legais ao seu uso. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 130, São Paulo, p. 177-191, set.-out./2016.

- _____. *A tributação da contraprestação paga pelo uso da imagem de artistas e esportistas*. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.
- _____. Análise do caso Carlão: exploração da imagem por pessoa jurídica e a necessidade de propósito negocial. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, São Paulo, p. 348-372, 2018. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/12/Rafael-Marchetti.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2019.
- MAMEDE, Gladston. *Empresa e atuação empresarial*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. 564 p.
- PELUSO, Fernando Rogério. *O atleta profissional de futebol e o direito do trabalho*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Atual. Maria Celina Bodin de Moraes. 30. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. 1. 561 p.
- PETROCIOLO, Carlos. Clubes da Série A devem R\$ 1,8 bilhão para a União; veja ranking. *Folha de S.Paulo*, São Paulo, 25.04.2019. Esporte. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/esporte/2019/04/clubes-da-serie-a-devem-r-18-bilhao-para-a-uniao-veja-ranking.shtml>>. Acesso em: 5 jun. 2019.
- QUAZ, Marcelo. Atletas têm mais de R\$ 420 milhões em multas coma a Receita Federal. *Folha de S.Paulo*, São Paulo, 21.01.2017. Esporte. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/esporte/2017/01/1852062-atletas-tem-mais-de-r-420-milhoes-em-multas-com-a-receita-federal.shtml>>. Acesso em: 4 jun. 2019.
- RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional do Trabalho da Quarta Região (Segunda Turma). Recurso Ordinário n. 01497-2007-202-04-00-5. Direito de imagem. Natureza jurídica. [...]. Recorrente: Rodrigo Andreis Galvão. Recorrido: Sport Clube ULBRA. Relator Desembargador João Pedro Silvestrin. Porto Alegre, 03.06.2009. Disponível em: <http://gsa5.trt4.jus.br/search?q=cache:wO-0cYh-h48J:iframe.trt4.jus.br/gsa/gsa.jurisp_sdcpi.baixar%3Fc%-3D31345972+jogador+de+futebol++&client=jurisp&site=jurisp_sp&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisp&ie=UTF-8&lr=lang_pt&proxyreload=1&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 18 mar. 2019.
- _____. Tribunal Regional do Trabalho da Quarta Região (Segunda Turma). Recurso Ordinário n. 00610-2004-015-04-00-2. Contrato de cessão de imagem e nome profissional. Relação de trabalho. Competência desta justiça especializada. Recorrentes e reclamados: Ilo Guarani Roxo e Grêmio Foot Ball Porto Alegrense. Relator Juiz João Ghisleni Filho. Porto Alegre, 03.08.2005. Disponível em: <<http://www.direitodesportivo.com.br/acordao1.php?codigo=11>>. Acesso em: 19 mar. 2015.
- _____. Tribunal Regional do Trabalho da Quarta Região (Sétima Turma). Recurso Ordinário n. 00577-2005-029-04-00-4. Jogador de futebol. Natureza jurídica do direito de imagem. Recorrente: Grêmio Foot Ball Porto Alegrense. Recorrido: Marcelo Garcia Magalhães. Relatora Ministra Maria Inês Cunha Dor-

nelles. Porto Alegre, 13.09.2006. Disponível em: <http://gsa5.trt4.jus.br/search?q=cache:bFOh9naFeaUJ:iframe.trt4.jus.br/gsa/gsa.jurisp_sdcpibaixar%3Fc%3D24243451+jogador+de+futebol+++&client=jurisp&site=jurisp_sp&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisp&ie=UTF-8&lr=lang_pt&proxyreload=1&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 18 mar. 2015.

SOUZA, Gustavo Lopes Pires de (coord.). *Direito desportivo*. Belo Horizonte: Araes Editores, 2014. 291 p.