

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO FUNDADO NO ART. 129 DA LEI N°  
11.196/05: A COMPATIBILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF COM O  
JULGAMENTO DA ADC 66**

**THAIS SALVINA DOS SANTOS**

**RIO DE JANEIRO**

**2022**

**THAIS SALVINA DOS SANTOS**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO FUNDADO NO ART. 129 DA LEI N°  
11.196/05: A COMPATIBILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF COM O  
JULGAMENTO DA ADC 66**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Dra. Clara Gomes Moreira.

**RIO DE JANEIRO**

**2022**

## Ficha catalográfica

### CIP - Catalogação na Publicação

S237p Santos, Thais Salvina dos  
Planejamento tributário fundado no art. 129 da  
lei nº 11.196/05: a compatibilidade da  
jurisprudência do CARF com o julgamento da ADC 66  
/ Thais Salvina dos Santos. -- Rio de Janeiro, 2022.  
66 f.

Orientadora: Clara Gomes Moreira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. planejamento tributário. 2. Ação Declaratória  
de Constitucionalidade nº 66. 3. Conselho  
Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. 4.  
jurisprudência. 5. elisão. I. Moreira, Clara Gomes,  
orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos  
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

**THAIS SALVINA DOS SANTOS**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO FUNDADO NO ART. 129 DA LEI N°  
11.196/05: A COMPATIBILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF COM O  
JULGAMENTO DA ADC 66**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Dra. Clara Gomes Moreira.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_

Orientador

\_\_\_\_\_

Coorientador (Opcional)

\_\_\_\_\_

Membro da Banca

\_\_\_\_\_

Membro da Banca

**RIO DE JANEIRO**

**2022**

## AGRADECIMENTOS

Por algum momento, concluir a graduação era somente o que eu queria conquistar. Hoje, representa mais uma etapa de tantas outras que me levará a buscar mais conhecimento. Algumas pessoas foram muito importantes para que eu chegasse até aqui. Por isso, gostaria de agradecê-las, em nome de alguns.

Claudio, Edite e Tayná. Tudo, até aqui, foi por nós.

João, com quem partilho a vida antes de ingressar na faculdade.

Aos meus amigos, que torcem e confiam em mim. Nunca me deixaram desistir, desanimar e caminhar sozinha.

Aos professores que formaram quem eu sou hoje, principalmente aos que trilharam este caminho comigo como verdadeiros mentores. Aos que encontrei em sala de aula, no estágio ou na vida.

Ao GETRI-UFRJ, grupo no qual encontrei pessoas com quem poderia compartilhar o interesse por direito tributário. Há um antes e um depois de vocês.

Por fim, a todos os contribuintes que custearam minha formação desde o ensino fundamental.

## RESUMO

O art. 129 da Lei nº 11.196/05 foi inserido no ordenamento com o objetivo de resguardar as relações jurídicas entre prestadores de serviços e seus contratantes, bem como os efeitos fiscais e previdenciários aplicáveis às pessoas jurídicas. No entanto, após a declaração de constitucionalidade do artigo por meio da ADC nº 66, a Receita Federal realizou autuações afastando a aplicabilidade do dispositivo. Assim, o presente estudo busca analisar os fundamentos das decisões do CARF para identificar a *ratio decidendi* e compatibilidade das decisões administrativas com a ADC nº 66, buscando verificar os possíveis limites entre a elisão e evasão fiscal e o viés decisório do órgão. A conclusão obtida foi que, antes ou depois da vigência do artigo, conceitos do direito civil e institutos não previstos no ordenamento brasileiro, mas sim em países estrangeiros, são constantemente utilizados para limitar o direito à livre iniciativa e autonomia dos contribuintes, assim como enquadrar contribuintes em ilícitos tributários imprecisos.

Palavras-Chaves: planejamento tributário; Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF; jurisprudência; elisão; evasão.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2. REFLEXÕES ACERCA DA JURISPRUDÊNCIA.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1. DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>13</b>
<b>2.2. EXISTEM LIMITES ENTRE A ELISÃO E EVASÃO FISCAL? .....</b>	<b>15</b>
<b>2.3. EFEITOS DO CÓDIGO CIVIL NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>17</b>
<b>2.4. LIMITES NORMATIVOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>18</b>
<b>2.5. CONSEQUÊNCIAS DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>24</b>
<b>2.6. AMPLIAÇÃO DAS HIPÓTESES DE ILEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>26</b>
<b>2.7. EXPANSÃO DOS CONCEITOS E O ALARGAMENTO DA UTILIZAÇÃO DE FIGURAS PREVISTAS NO ORDENAMENTO .....</b>	<b>29</b>
<b>3. ANÁLISE E CRÍTICA AO PANORAMA JURISPRUDENCIAL .....</b>	<b>33</b>
<b>3.1. FATOS GERADORES ANTERIORES À VIGÊNCIA DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/05 .....</b>	<b>34</b>
<b>3.2. FATOS GERADORES POSTERIORES À VIGÊNCIA DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/05 .....</b>	<b>43</b>
<b>3.3. FUNDAMENTOS DA DECISÃO DA ADC Nº 66 .....</b>	<b>53</b>
<b>4. CONCLUSÃO .....</b>	<b>58</b>
<b>5. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>61</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente estudo se destina a verificar se a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao examinar planejamentos tributários elaborados com base no art. 129 da Lei nº 11.196/05, é compatível com a decisão do Supremo Tribunal Federal proferida na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66/DF<sup>1</sup>. Tal dispositivo permite que atividades intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural, prestadas em caráter personalíssimo ou não, por meio de sociedade prestadora de serviço, sujeitem-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas para fins fiscais e previdenciários.

O debate chegou à Corte Superior após diversos contribuintes se depararem com autuações fiscais e trabalhistas que desconsideravam a aplicação do dispositivo, ainda que o artigo estivesse vigente. Tanto pessoas físicas como jurídicas foram alvos de autuações, mas os casos que ganharam maior visibilidade foram os casos envolvendo pessoas públicas, por terem seus nomes associados a manchetes que os acusavam de sonegação de impostos<sup>2</sup>.

Em síntese, integrantes da classe artística e esportiva optam por constituir sociedades empresariais, por vezes integrando o quadro societário. Os aspectos patrimoniais do direito de imagem, via de regra, são cedidos para serem explorados como objeto social.

Um exemplo a ser citado é que a pessoa jurídica criada pelo artista passou a ocupar seu posto na relação contratual ao invés dos contratos de publicidade e direito de arena serem firmados diretamente entre o próprio artista e a outra parte interessada.

Para o Fisco, algumas dessas organizações empresariais eram tidas como planejamentos tributários ilícitos e violavam a ordem constitucional, pois tinham como único objetivo a redução da carga tributária. Por isso, a Receita Federal, no fim da década de 90 e até

---

<sup>1</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66**. Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 21/12/2020, D.J. 19/03/2021.

<sup>2</sup> CRUZ, Felipe Braco. “**Os artistas estão órfãos**”, diz advogado de famosos em ações da Receita. Disponível em <<https://veja.abril.com.br/cultura/os-artistas-estao-orfaos-diz-advogado-de-famosos-em-acoes-da-receita/>>. Acessado em 08.12.2021 e ERB, Kelly Phillips. **8 ícones do futebol acusados de fraude fiscal**. Disponível em <[https://forbes.com.br/outros\\_destaquas/2015/09/8-icomes-do-futebol-acusados-de-fraude-fiscal/#foto5](https://forbes.com.br/outros_destaquas/2015/09/8-icomes-do-futebol-acusados-de-fraude-fiscal/#foto5)>. Acessado em 08.12.2021.

os dias atuais, lavrou diversos autos de infração baseados em presunções, questionando a legitimidade de tais estruturas.

Um dos principais fundamentos das autuações residia no dever fundamental de pagar tributo, o qual foi utilizado como um instrumento de maximização da tributação, em uma espécie de *in dubio pro fisco*<sup>3</sup>. Em outros casos, a Receita Federal suscitou a (i) ocorrência de fraude mediante simulação da sociedade empresária; (ii) o abuso de direito e de forma, bem como a ausência de propósito negocial e motivos extrafiscais e; (iii) a impossibilidade de pessoas físicas prestarem serviços personalíssimo por meio de pessoa jurídica, por se tratar de um direito intransferível.

Ocorre que o art. 170 da Constituição Federal garante o direito à livre iniciativa e permite que o contribuinte opte por uma auto-organização visando à redução da carga tributária, desde que observada a licitude dos atos praticados. Embora, fundado em seu direito à economia de opção<sup>4</sup>, o particular possa adotar determinados comportamentos, isso costuma ser compreendido pela autoridade fiscal como um planejamento tributário ilícito.

Com esse fito, o legislador editou o art. 129 da Lei nº 11.196/05, cuja redação fixou de forma clara que um indivíduo pode exercer atividades personalíssimas através de uma pessoa jurídica e se sujeitar à tributação que lhe é aplicável, desde que atendidos os requisitos indicados no dispositivo.

Ficou estabelecido que (i) a legislação aplicável às pessoas jurídicas diz respeito à legislação tributária e previdenciária; (ii) o serviço intelectual é gênero e a “natureza científica, artística ou cultural” são espécies; (iii) podem ser prestados em caráter personalíssimo ou não, com ou sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços; (iv) qualquer questionamento acerca da utilização da pessoa jurídica para outros fins deve ser submetido ao crivo do poder judiciário por meio do art. 50 do Código Civil, para verificar se há ou não abuso da personalidade jurídica.

---

<sup>3</sup> ROCHA, Sérgio André. **A controvérsia sobre a tributação dos atores e os riscos de guerra infinita**. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/a-controversia-sobre-a-tributacao-dos-atores-e-os-riscos-da-guerra-infinita-17022020>>. Acesso em 09.12.2021.

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros**. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (coords.). *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário*. São Paulo: Saraiva, p. 372, 2012.

Logo, o legislador legitimou não somente o meio como os serviços podem ser prestados – sociedade empresária –, como também resguardou a validade da finalidade pela qual a pessoa jurídica foi constituída – receber o tratamento tributário aplicável às pessoas jurídicas, mais favorável do que o regime tributário das pessoas físicas.

Rocha tece críticas ao dispositivo, ao considerar que cria uma distorção na progressividade do imposto de renda, pois contribuintes com alta capacidade contributiva são levados para um regime que permitirá uma carga tributária menos onerosa, e induz pessoas físicas a se formalizarem como pessoas jurídicas<sup>5</sup>. Porém, afirma que o fato de o artigo veicular uma regra “ruim”, em sua visão, não permite que não seja aplicado.

Então, desde 2005, o contribuinte dispõe de norma que o ampara a prestar serviço, personalíssimo ou não, por interposição de uma pessoa jurídica. Contudo, é possível mencionar diversos esportistas e artistas que se depararam com autuações fiscais que afastaram a aplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05 e requalificaram os atos e negócios jurídicos em hipóteses de incidência tributária que levaram a uma menor economia de tributo.

Algumas decisões entendem que, independentemente do conceito atribuído à renda tributável, os valores referentes aos contratos celebrados pela pessoa jurídica na verdade são da pessoa física. Assim, algumas das teses utilizadas para desconsiderar a aplicação do art. 129 são (i) a ausência de propósito negocial da sociedade e (ii) a natureza não intelectual da exploração do direito de imagem.

Há ainda a imposição de requisitos não estabelecidos pelo ordenamento jurídico pátrio para que o planejamento tributário não seja entendido como ilícito. Nos casos de jogadores e técnicos de futebol, o CARF exige, por exemplo, a inexistência de qualquer relação entre o contrato de cessão de direito de imagem celebrado entre o clube, a pessoa jurídica constituída pelo atleta e o contrato de trabalho celebrado com o jogador<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> ROCHA, Sérgio André. **A controvérsia sobre a tributação dos atores e os riscos de guerra infinita**. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/a-controversia-sobre-a-tributacao-dos-atores-e-os-riscos-da-guerra-infinita-17022020>>. Acesso em 09.12.2021.

<sup>6</sup> Acórdão nº **2402-005.703**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 15/03/2017 (jogador de futebol Neymar); Acórdão nº **2202-004.008**, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 4/7/2017 (jogador de futebol Dilson Jatahy); Acórdão nº **9202-007.322**, 2ª Turma, sessão de 25/10/2018 (jogador de futebol Conca); e Acórdão nº **2401-005.938**, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 16/01/2019 (jogador de futebol Deco).

Tal arranjo de fundamentação é empregado para evitar a desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte com fulcro no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, o qual padece de regulação por lei ordinária. Apesar disso, há precedentes do CARF<sup>7</sup> que atribuem aplicabilidade imediata ao dispositivo, pois o Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado como lei ordinária pela Constituição Federal e supriria a necessidade de uma nova regulamentação.

Ao observar um conjunto de decisões proferidas antes e depois da vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/05, é possível reconhecer padrões adotados pelos auditores fiscais para deslegitimar o modelo de constituição adotado pelos contribuintes e que, posteriormente, são ratificados pelos órgãos julgadores.

Diante das repercussões que a (in)aplicação do art. 129 estava gerando no âmbito da justiça do trabalho e nas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Supremo Tribunal Federal foi provocado a se manifestar sobre a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.195/05.

Em síntese, a Confederação Nacional da Comunicação Social (CNCOM) ajuizou a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66 com o objetivo de ver declarada a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.195/05. Alegou que juízes e auditores da Receita Federal deixam de aplicar o artigo a pessoas jurídicas enquadradas no dispositivo, sob argumento que a relação jurídica analisada deveria, na verdade, receber o tratamento do estatuto fiscal e previdenciário das pessoas físicas.

Por sua vez, a decisão do Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade do art. 129 e firmou precisamente que, para as pessoas jurídicas constituídas para a prestação de serviços intelectuais, mesmo aqueles de caráter personalíssimo, aplica-se esse dispositivo. Portanto, o julgado preconiza a mínima interferência na liberdade econômica e estabeleceu expressamente um limite jurídico ao exercício de poderes por parte da fiscalização tributária.

---

<sup>7</sup> Acórdão nº **2402-008.111**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 04/02/20; Acórdão nº **2402-006.976**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 13/02/19; Acórdão nº **2402-008.110**, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 04/02/2020.

De certo, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade possuem eficácia *erga omnes* e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública<sup>8</sup>. Dessa forma, a autonomia funcional do órgão administrativo está limitada ao conteúdo da decisão e tem o dever de observância, inclusive dos fundamentos e motivos determinantes do julgado, que constituem a *ratio decidendi* do precedente<sup>9</sup>

Sendo assim, a partir da análise de decisões representativas de planejamento tributários fundados no art. 129 da Lei nº 11.196/05 e considerados ilícitos pelo CARF, buscar-se-á verificar a compatibilidade entre a interpretação da norma adotada pelo órgão decisório administrativo e o entendimento firmado na ADC 66/DF.

---

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 102, §2º.

<sup>9</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, p. 1223, 2007

## 2. REFLEXÕES ACERCA DA JURISPRUDÊNCIA

### 2.1.DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

As breves considerações sobre os fundamentos da decisão exarada na ADC 66 permitem observar que o art. 129, além de ter tido sua compatibilidade constitucional confirmada, também garante aos contribuintes o direito de exercer sua autonomia e desempenhar livremente sua atividade empresarial em busca do lucro<sup>10</sup>, mas com o dever de observância aos demais objetivos e fundamentos perseguidos pela Constituição Federal.

A obrigação de pautar seus atos nos princípios e diretrizes constitucionais também é dever dos agentes estatais. Contudo, sistematicamente, auditores da Receita Federal têm utilizado os princípios da solidariedade, capacidade contributiva e do dever fundamental de pagar tributos em detrimento dos princípios da autonomia privada e livre iniciativa para fundamentar autuações fiscais. Essa conduta é uma das razões que levou o contribuinte ao atual cenário de incertezas perante a Fazenda Pública.

Por muito tempo, o comportamento adotado pelo contribuinte para alcançar a economia de tributo não sofria qualquer pretensão fiscal, ainda que os atos praticados tivessem motivação econômica<sup>11</sup>. Assim como, em nenhum dos casos analisados, o direito de organização com essa finalidade foi negado ao contribuinte<sup>12</sup> pelos julgadores.

É certo que, doutrinariamente, o direito ao planejamento tributário é direito constitucional previsto e garantido ao contribuinte<sup>13</sup>. Contudo, cada vez mais os meios

---

<sup>10</sup> COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de direito comercial [livro eletrônico]: direito de empresa**. 28.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 16, 2016.

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário: limites à norma antiabuso**. Revista Dialética de Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 345, 2010.

<sup>12</sup> CANTO, Gilberto Ulhôa. **Evasão e Elisão Fiscais. Um tema atual**. Revista de Direito Tributário, n. 63, p. 188.

<sup>13</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 16, 2009.

utilizados estão sendo questionados devido à ausência de limites permissivos claros e uniformes.

O planejamento tributário, assim entendido como o “conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível”<sup>14</sup>, também se denomina elisão, que é o efeito de redução lícita da carga tributária atribuída ao planejamento tributário quando esse é admitido.<sup>15</sup>

Assim, a elisão é a forma lícita de reduzir os encargos tributários por meio de lacunas ou imperfeições da lei tributária<sup>16</sup>, de modo que (i) impede a subsunção do fato à norma, ou seja, o fato gerador não se concretiza no plano fático, ou (ii) reduz o encargo tributário incidente<sup>17</sup>. Contudo, se o contribuinte utiliza meios não adequados, frauda documentos ou os falsifica para alcançar a redução de tributos, então estaremos diante da evasão<sup>18</sup>.

Em oposição à elisão, levando em consideração a licitude da conduta, faz-se menção ainda à elusão fiscal<sup>19</sup>. A elusão deriva de eludir, no sentido de evitar algo através de um artifício que denota uma visão negativa do ato, permeando a ilegalidade. O abuso de forma, por exemplo, é o meio que o contribuinte pode utilizar para simular um negócio jurídico, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Os critérios para diferenciar planejamentos tributários entre elisivos, ilícitos ou elusivos serão destrinchados a seguir. Porém, antecipa-se que, neste estudo, a elisão e evasão fiscal serão as nomenclaturas utilizadas para diferenciar os planejamentos tributários lícitos dos ilícitos justamente por ser a divergência entre os limites da elisão no Brasil que leva os contribuintes a não terem previsibilidade quanto à legalidade do planejamento desenvolvido.

---

<sup>14</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: Limites normativos**. Tese de livre docência apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 175, 2008.

<sup>15</sup> GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 9, 2009.

<sup>16</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A elisão tributária e a interpretação econômica**. Revista Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 211, 2010.

<sup>17</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. São Paulo: Quartier Latin, p. 194, 2015.

<sup>18</sup> CANTO, Gilberto Ulhôa. **Evasão e Elisão Fiscais. Um tema atual**. Revista de Direito Tributário, n. 63, p. 187.

<sup>19</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: Limites normativos**. Tese de livre docência apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 1, 2008.

## 2.2.EXISTEM LIMITES ENTRE A ELISÃO E EVASÃO FISCAL?

A falta de clareza ou de previsão de preceitos legais admitidos no ordenamento gera um forte clima de insegurança. O contribuinte não dispõe de parâmetros claros e específicos para identificar os limites à possibilidade de estruturar seus negócios com o intuito de obter economia fiscal.

Há falta de uniformidade de tratamento, na medida em que os limites da elisão e evasão fiscal oscilam em sentidos totalmente opostos. Isso ocorre porque o exame dos planejamentos, além de ser feito caso a caso, decorre da análise subjetiva do julgador. Das 30 decisões proferidas pelo CARF e apreciadas para este estudo, 9 foram proferidas por maioria<sup>20</sup> e 14 através do voto de qualidade<sup>21</sup>, o que demonstra certa discordância no próprio órgão deliberativo.

Além disso, a inconsistência jurisprudencial do CARF reflete que a prévia verificação de adequação e de licitude da organização desempenhada pelo contribuinte não garante confiança. Isto é, ainda que o contribuinte busque antever qual modelo de negócios é frequentemente aceito pelo Fisco, a adoção de diversas teorias distintas que permitem a

---

<sup>20</sup> Acórdão nº **2402-005.703**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 15/03/17 (jogador de futebol Neymar); Acórdão nº **2301-005.812**, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgamento em 18/01/19 (jogador de futebol Fred); Acórdão nº **2202-003.682**, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 08/02/17 (jogador Alexandre Pato); Acórdão nº **104-21.954**, 4ª Câmara, 7ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, julgamento em 18/10/06 (jogador Donizete); Acórdão nº **2401-007.199**, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgamento em 03/12/19 (jogador de futebol Domingos); Acórdão nº **104-21.583**, 4ª Turma, Delegacia de Julgamento de Curitiba, julgamento em 24/05/06 (apresentador Ratinho); Acórdão nº **2202-00.252**, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 23/09/09 (jogador Marcelo); Acórdão nº **2101-002.623**, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgamento em 17/07/13 (jornalista Renato Machado); Acórdão nº **2301-009.628**, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgamento em 01/10/21 (treinador de futebol Muricy Ramalho).

<sup>21</sup> Acórdão nº **2101-00.979**, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgado em 10/02/11 (apresentadora e atriz Angélica Ksyvicks); Acórdão nº **9202-004.548**, 2ª Turma, 2ª Seção, julgado em 23/11/16 (jogador de tênis Gustavo Kuerten); Acórdão nº **9202-007.322**, 2ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgamento em 25/10/18 (jogador de futebol Conca); Acórdão nº **2202-004.087**, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 09/08/17 (treinador de futebol Cuca); Acórdão nº **2202-004.008**, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 04/07/12 (jogador de futebol Edimo Ferreira); Acórdão nº **2401-005.938**, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgamento em 16/01/19 (jogador de futebol Deco); Acórdão nº **2402-007.978**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 05/12/19 (jogador de futebol Washington); Acórdão nº **2301-007.047**, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgamento em 06/02/20 (jogador de futebol Ricardo Berna); Acórdão nº **2801-02.280**, 1ª Turma Especial, julgamento em 12/03/12 (treinador de futebol Celso Roth); Acórdão nº **2802-002.809**, 2ª Turma Especial, julgamento em 14/05/14 (jogador de vôlei Antonio Carlos); Acórdão nº **104-20.915**, 4ª Turma, Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, julgamento em 11/08/05 (treinador de futebol Felipe Scolari); Acórdão nº **2801-01.870**, 1ª Turma Especial, julgamento em 28/09/11 (atriz Cristiana Oliveira); Acórdão nº **2101-00.980**, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgamento em 10/02/11 (jornalista Beatriz Thielmann); Acórdão nº **2202-001.496**, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 29/11/11 (jornalista Domingos Meirelles).

desconsideração de negócios jurídicos, na ausência de um parâmetro legal para tanto, não atesta previsibilidade. E se assim fosse, o critério jurídico seria substituído pelo critério estatístico, reduzindo as variadas formas do direito aceitas pela legislação<sup>22</sup> e as maneiras do contribuinte gozar do princípio constitucional da livre organização.

Amaro atribui a critérios teóricos uma alternativa de fixar os limites entre a elisão e a evasão fiscal e cita Rubens Gomes de Sousa para adotar como premissa o critério temporal<sup>23</sup>. Nesse sentido, afirma que, se os atos ou negócios jurídicos utilizados para atingir a redução de impostos ocorrerem antes do fato gerador, então estaremos diante da elisão fiscal.

Isso porque o fato gerador faz nascer a obrigação tributária. Se o fato gerador não ocorreu porque foi evitado, considerando que o contribuinte não é obrigado a incorrer em determinado fato jurídico tributário<sup>24</sup>, não há como falar em evasão. No entanto, se o contribuinte tentou ocultar a ocorrência do fato gerador, então será hipótese de evasão, a qual pressupõe a ilicitude do ato.

Nessa esteira, Canto acrescenta que a intenção do agente é sempre evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo. Por isso, o elemento subjetivo da conduta do agente pode não ser relevante para a distinção<sup>25</sup>.

Amaro acrescenta outra possibilidade para delimitar a licitude do planejamento tributário, a análise dos meios empregados pelo contribuinte<sup>26</sup>. O exame das circunstâncias do caso pode ser um critério de aferição da licitude do planejamento, pois, se os meios usados são meios legais, então será o caso de elisão.

Entretanto, a utilização de meios lícitos pode não conferir legalidade à organização empresarial. Meios lícitos usados de forma abusiva podem ensejar o enquadramento de um planejamento tributário elusivo. Como já mencionado, a elusão se difere da evasão e elisão

---

<sup>22</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Planejamento Tributário. IR: limites da economia fiscal - Planejamento Tributária**. Revista de Direito Tributário, n. 71, p. 51.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 51.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário: limites à norma antiabuso**. Revista Dialética de Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 35, 2010.

<sup>25</sup> CANTO, Gilberto Ulhôa. **Evasão e Elisão Fiscais. Um tema atual**. Revista de Direito Tributário, n. 63, p. 187.

<sup>26</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Planejamento Tributário. IR: limites da economia fiscal - Planejamento Tributária**. Revista de Direito Tributário, n. 71, p. 46.

fiscal pelo fato de utilizar negócios jurídicos atípicos ou indiretos com a intenção de simular ou fraudar a lei para evitar a incidência da norma tributária.

Portanto, o critério temporal classifica os planejamentos tributários entre elisivos ou evasivos, enquanto o critério material os diferencia através da análise dos meios empregados, imputados aos planejamentos tributários que utilizaram negócios jurídicos atípicos como elusivos.

Na medida em que, em regra, as formas empregadas nas relações privadas e empresariais que atraem a incidência da norma tributária são pautadas em previsões normativas do direito civil, é inegável a relação entre os dois ramos. No entanto, os conceitos e efeitos dos institutos do direito civil não podem repercutir na seara do direito tributário de forma indiscriminada.

### **2.3.EFEITOS DO CÓDIGO CIVIL NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

O direito tributário se utiliza dos conceitos do direito civil para descrever a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. No entanto, pode haver antinomias entre essas áreas do direito. Por isso, Barreto e Ávila usam o critério da hierarquia, cronologia e especialidade para resolvê-las.

O direito constitucional irradia para o direito tributário na medida em que prevê regras de competência, estabelece um sistema rígido e atribui a alguns princípios constitucionais uma espécie de função garantidora<sup>27</sup>. Então, devido a supremacia constitucional, o legislador infraconstitucional fica impedido de alterar os comandos da Constituição Federal.

Dessa forma, de acordo com a tese da continuidade, quando há referência a conceito de direito privado no texto constitucional, o significado do termo deve continuar sendo o mesmo de quando foi feita a incorporação ao texto constitucional<sup>28</sup>. Isso porque a utilização da

---

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária**. In. Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, p. 67-68, 2004.

<sup>28</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária**. In. Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, p. 69-71 2004.

linguagem no direito privado pelo texto constitucional se refere a um conceito que existia previamente e, do contrário, essa menção seria desprovida de sentido.

Logo, havendo conflito de normas de direito privado com princípios tributários constitucionais, com lei complementar responsável por regular o direito tributário ou com norma tributária em lei federal, ainda que a lei civil seja posterior à tributária, as normas tributárias devem prevalecer.<sup>29</sup>

Há também a possibilidade de haver dois conceitos distintos no direito privado e no direito tributário. Caso o conceito que se pretende adotar seja diverso daquele mencionado no direito privado, o legislador tributário deverá defini-lo expressamente. Havendo o silêncio, incorpora-se o conceito do direito privado. Portanto, em síntese, para a legislação tributária, o direito civil tem relevância “quando não há reserva constitucional ou de lei complementar e tivermos matéria de lei federal sem lei específica tributária”.<sup>30</sup>

Possíveis inovações desamparadas das observâncias dos critérios de especialidade, hierarquia e cronologia levam, novamente, a conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais. Por essa razão, o intérprete tributário não pode modificar ou substituir o instituto de direito privado contido na lei tributária, visando à produção de maiores efeitos fiscais.<sup>31</sup>

No mesmo sentido, vícios e patologias também precisam ser analisados e ter seus efeitos aplicados a partir da legislação tributária assim como os conceitos previstos no antecedente da norma tributária não podem ser ampliados para gerar maior arrecadação fiscal. Por isso, o Código Tributário Nacional dispõe de regramento específico para tratá-las<sup>32</sup> e são essas as balizas às quais os julgadores devem se ater.

## 2.4.LIMITES NORMATIVOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

---

<sup>29</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Perspectivas teóricas e práticas**. Revista de Direito Tributário, v. 105, p. 56-57, 2009.

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária**. In. Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, p. 73, 2004.

<sup>31</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Planejamento Tributário. IR: limites da economia fiscal - Planejamento Tributária**. Revista de Direito Tributário, n. 71, p. 49.

<sup>32</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Perspectivas teóricas e práticas**. Revista de Direito Tributário, v. 105, p. 57, 2009.

Quando a fiscalização não aplica o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, dispositivo que será melhor analisado posteriormente, o art. 149 do mesmo diploma é empregado para desconsiderar ou requalificar fatos relatados pelo contribuinte com o objetivo de submetê-los à hipótese de incidência mais onerosa.

O inciso VII merece especial atenção, pois são as figuras do dolo, fraude ou simulação que fundamentam as autuações. Nessa toada, vale fazer a ressalva de que o lançamento de ofício previsto nesse dispositivo determina que as nulidades elencadas pela autoridade fiscal sejam alegadas por meio de provas.

O dolo, assim como os outros vícios, possui sentido e alcance distintos quando aplicado ao direito civil ou ao direito tributário. No direito privado, o dolo está associado ao artifício empregado por um particular em detrimento de outro, sendo este último quem irá suportar os efeitos na qualidade de terceiro de boa-fé. Já no direito tributário, o dolo mencionado no Código Tributário Nacional está relacionado à prática do contribuinte de enganar o próprio Fisco.

Nessa concepção, o intuito de enganar se confunde com a declaração de vontade interna do contribuinte. De acordo com a teoria voluntarista, “a vontade interna é a força criadora dos efeitos jurídicos, não passando a declaração de mera revelação da vontade perante terceiros”<sup>33</sup>. Ademais, vontade, intenção e motivo são manifestações psíquicas do intelecto humano. Elas podem surgir a partir do simples instinto ou de sentidos não racionais<sup>34</sup>.

Diante da subjetividade da “vontade”, como gênese do negócio jurídico, o dolo não pode ser atribuído como critério de desqualificação dos atos, tendo em vista a impossibilidade de aferição. Além disso, a vontade subjetiva representa mero indício do querer, mas não prova que o agente tenha tido a intenção de incorrer em algum dos vícios mencionados.

---

<sup>33</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. São Paulo: Quartier Latin, p. 68, 2015

<sup>34</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexões sobre a vontade, a intenção e o motivo (e objeto e causa) no mundo jurídico. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÓRRES, Heleno Taveira; e MELO, José Eduardo Soares de (coord.). **Estudos de direito tributário – homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014. v. 3, p. 141.

Já a simulação é um vício na declaração de vontade entre partes que visa esconder o fim real e prático pretendido, cabendo somente ao terceiro prejudicado invocá-la<sup>35</sup>. Na simulação, a forma do negócio jurídico celebrado não reflete o real desejo interno dos contribuintes, mas sim a aparência pública da realização do negócio almejado.

Greco compartilha dessa interpretação e afirma que, para verificar a simulação, é necessário examinar os motivos que antecederam o ato e as condutas concretas posteriores do agente, isto é, qual é a finalidade almejada e resultado obtido a partir da análise dos sucessivos atos em um período temporal<sup>36</sup>.

Embora haja correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam<sup>37</sup>, a relação entre a vontade interna do agente e o que é externalizado no ato ou negócio jurídico não é aferível quando se trata de simulação. Logo, uma vez que não é possível constatar a intenção do agente, a melhor forma de identificá-la é analisar os aspectos exteriorizados do ato.<sup>38</sup>

A divergência da caracterização da simulação pelo Fisco reside no art. 167, § 1º, do Código Civil, o qual enumera as hipóteses de divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato. Nesse caso, independe a intenção do agente e tem relevância o que foi declarado pelas partes para que a simulação seja confirmada.

No entanto, o objetivo da simulação pode ser fingir uma realidade inexistente (simulação) ou fingir que não existe uma realidade efetivamente existente (dissimulação). No segundo caso, o vício de vontade na constituição do negócio simulado decorre do comum acordo entre as partes que, apesar de não quererem os efeitos do negócio declarado, seguramente querem a forma, pois têm a intenção de enganar terceiros.

---

<sup>35</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. **Sociedade Simulada**. Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro. São Paulo, Ano XXXVI, n. 105, jan./mar., p. 70, 1997.

<sup>36</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 32-33, 2009.

<sup>37</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Planejamento Tributário. IR: limites da economia fiscal - Planejamento Tributária**. Revista de Direito Tributário, n. 71, p. 53.

<sup>38</sup> HADDAD, Gustavo Lian; PIERRE, Mariana Abib. **A simulação e seus indícios**. Revista do Advogado. São Paulo, ano XXVII, n. 94, nov., p. 73, 2007.

A simulação, ao ser vista pela perspectiva do vício de vontade subjetiva em oposição ao vício do motivo (causa) do negócio ou do ato, só teria seus efeitos tributários protegidos se justificada de acordo com a relevância social do interesse.

Nessa toada, a aferição da simulação pode se dar por meio de alguns indícios, como: (i) ausência de elementos intrínsecos ao negócio; (ii) neutralização dos efeitos indesejáveis do ato praticado; (iii) a distância temporal entre os atos, visto que o maior distanciamento contribui para demonstrar a efetivação do ato dado o tempo médio das transações; (iv) a adoção de determinada forma jurídica para viabilizar determinado negócio empresarial deve ser acompanhada de estrutura operacional compatível; (v) adoção de parâmetros compatíveis com os de mercado; (vi) propósito negocial.<sup>39</sup>

Esses elementos podem servir de indicadores no exame das operações, tanto para nortear a ação do contribuinte, como para estabelecer parâmetros de aferição às autoridades fiscais que permitam o exame sistematizado das operações.

Importante destacar que a simulação é aplicável a atos, e não a uma atividade. Logo, uma sociedade não pode ser simulada, mas sim um ato específico praticado por ela<sup>40</sup>. Se a simulação for verificada, o ato deve ser anulado e as partes restituídas ao estado anterior, ao contrário do que tem se verificado nas condutas do Fisco.

Por fim, a aplicação do instituto da fraude à lei em matéria tributária demanda que uma norma imperativa esteja sendo desobedecida. Ausente a definição tal fraude na legislação tributária, esse conceito no âmbito civil exige que haja uma violação ao espírito da lei, de modo que a norma não seja transgredida diretamente.

Nesse ínterim, o contribuinte aplica a disposição legal fora da sua finalidade, de modo a contornar uma restrição ou uma obrigação prevista em outro dispositivo legal<sup>41</sup>. Por sua vez,

---

<sup>39</sup> HADDAD, Gustavo Lian; PIERRE, Mariana Abib. **A simulação e seus indícios**. Revista do Advogado. São Paulo, ano XXVII, n. 94, nov., p. 74-76, 2007.

<sup>40</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. **Sociedade Simulada**. Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro. São Paulo, Ano XXXVI, n. 105, jan./mar., p. 73, 1997

<sup>41</sup> ROSENBLATT, Paulo. **O abuso de direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 227, ago., p. 90, 2014.

a norma de incidência tributária tem seu lado imperativo, pois independe da vontade do contribuinte.

Contudo, só há fraude à lei se o seu comando (recolher tributo) for frustrado por quem incorre no fato jurídico-tributário<sup>42</sup>. Dessa forma, se é assegurado ao contribuinte incorrer ou não naquela hipótese tributária, não há que se falar em fraude no planejamento tributário, pois praticar uma ação prevista como fato gerador de um tributo não é uma conduta obrigatória.

Greco considera que a imperatividade da norma se refere à inafastabilidade da incidência, em oposição à norma cuja incidência fica à escolha do agente<sup>43</sup>. Dessa maneira, pressupõe que os planejamentos tributários podem ser analisados pela perspectiva da fraude à lei, adotando uma concepção que pressupõe a má-fé do contribuinte na relação perante o Fisco.

Embora a hipótese de incidência seja inafastável ou imperativa, o Estado não deveria buscar a todo e qualquer custo a pressuposição de que o contribuinte teve a intenção de fraudar a lei e omitir receitas, principalmente por ter como elementos probatórios somente indícios, e não provas, haja vista não ser possível aferir a intenção do agente.

Portanto, em tese, a comprovação dessas figuras nos casos concretos seriam as únicas autorizadas à requalificação dos fatos pelas autoridades administrativas. No entanto, a figura do abuso do direito também tem sido frequentemente utilizada para amparar as autuações. Sua previsão normativa está no Código Civil, e não na legislação tributária, o que faz os contribuintes questionarem se esse instituto poderia repercutir na seara tributária.

Apesar de não dispor de sentidos e alcances específicos, sua inserção no direito tributário tem origem em precedentes judiciais e busca orientar a interpretação das normas jurídicas.<sup>44</sup> No direito tributário, o abuso de direito se refere especialmente ao direito à auto-organização e surge quando no exercício de um direito, o direito de terceiro é atingido<sup>45</sup>, seja

---

<sup>42</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário: limites à norma antiabuso**. Revista Dialética de Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 355, 2010.

<sup>43</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 23, 2009.

<sup>44</sup> ROSENBLATT, Paulo. **O abuso de direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 227, ago., p. 101, 2014.

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário: limites à norma antiabuso**. Revista Dialética de Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 348, 2010.

de forma intencional para causar prejuízo, ou social, quando busca contornar a lei e alcançar um resultado que o legislador não pretendeu<sup>46</sup>.

Para Greco, abuso de direito se dá com atos que manifestamente excedem os limites impostos pelo fim econômico ou social do direito e se verifica com a ausência de motivo extratributário específico e suficiente para a justificar a opção escolhida que levou a economia de tributo.

Por isso, a análise do evento externo anterior ao ato abusivo é o que permitirá a aferição do abuso de direito. A verificação da pertinência entre o evento anterior e o ato abusivo praticado, por ser feita de forma objetiva, mediante uma previsão legal e/ou subjetiva, a partir da análise do caso concreto<sup>47</sup>.

Schoueri sintetiza as considerações de Greco acerca do abuso de direito como atos que buscam a redução da carga tributária em uma suposta violação ao direito da coletividade. Nessa concepção, Schoueri questiona o momento em que o abuso de direito se materializa, na medida em que a mera existência de capacidade contributiva não faz surgir a obrigação tributária, pois o direito ao crédito tributário só ocorre com a realização do fato jurídico tributário.

O fato gerador da obrigação tributária não ocorrer, não havendo manifestação da capacidade contributiva, não é suficiente para ensejar a subsunção do fato à norma, não existindo ao Fisco a expectativa de direito, tampouco direito abusado.

A inserção da figura do abuso de direito no Código Civil o tornou ato ilícito. Não sendo lícito, a fiscalização desqualifica a licitude do planejamento tributário. Contudo, a consequência do abuso é a ilicitude do ato, e não a requalificação da receita em outras hipóteses normativas tributárias<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> ROSENBLATT, Paulo. **O abuso de direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 227, ago., p. 90, 2014.

<sup>47</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 22, 2009.

<sup>48</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário: limites à norma antiabuso**. Revista Dialética de Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 349, 2010.

De certo, o dolo, a fraude e a simulação são as figuras que a legislação tributária reconhece como vícios capazes de ensejar a ilicitude do planejamento tributário. O abuso de direito como outra patologia reconhecida como critério de aferição, ainda que não se encontre inserido expressamente no direito tributário, antecipa, em certa medida, um distanciamento dos órgãos decisórios do princípio da legalidade tributária.

## 2.5. CONSEQUÊNCIAS DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os fatos geradores eleitos como hipótese de incidência só o são porque possuem conteúdo econômico e representam indício de capacidade contributiva.<sup>49</sup> Porém, é a interpretação econômica do direito que permite à autoridade fiscal exigir o pagamento do imposto a partir da avaliação fática com base na atividade econômica praticada.

A partir da primazia da realidade dos fatos, a interpretação econômica do direito tributário busca abstrair a forma jurídica empregada no fato gerador para considerar somente o conteúdo econômico.<sup>50</sup> Dessa maneira, atos ou negócios jurídicos constituídos a partir de formas diferentes recebem o mesmo tratamento fiscal, na medida em que, substancialmente, possuem o mesmo conteúdo econômico.<sup>51</sup>

É como se, ao ceder um direito a alguém ou doá-lo, por exprimirem o mesmo conteúdo econômico, ambos deveriam sofrer a incidência da norma tributária, embora somente a doação tenha a previsão de incidência de imposto. Isso permite a tributação de negócios não previstos em lei, mas que, por analogia, revelam o mesmo conteúdo econômico.

---

<sup>49</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A elisão tributária e a interpretação econômica**. Revista Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 212, 2010.

<sup>50</sup> CANTO, Gilberto Ulhôa. **Evasão e Elisão Fiscais. Um tema atual**. Revista de Direito Tributário, n. 63, p. 212-213.

<sup>51</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Planejamento Tributário. IR: limites da economia fiscal - Planejamento Tributária**. Revista de Direito Tributário, n. 71, p. 46.

Essa técnica leva em consideração a interpretação funcional da lei tributária, a consistência econômica do fato gerador, a normalidade dos meios adotados para atingir certos fins e a finalidade ou função que o tributo instituído vai desempenhar<sup>52</sup>.

Ao citar Ricardo Lobo Torres, Seixas afirma que o art. 109 do Código Tributário Nacional permite a interpretação teleológica da legislação tributária, a qual busca combater o abuso ultrapassando o texto legal para alcançar a finalidade e o objetivo da norma.

O art. 109, por sua vez, preceitua que os institutos do direito civil são instrumentos técnicos para a pesquisa de definição dos efeitos tributários. Então, no caso de inconsistência entre a forma jurídica e a realidade econômica, cabe ao intérprete dar plena eficácia ao comando legal e fazer incidir o tributo<sup>53</sup>.

Para tanto, o intérprete deve usar a analogia de compreensão, e não a analogia de lacuna. A analogia de compreensão pretende que a lei tributária seja aplicada a fatos iguais ou semelhantes, indicativos de igual capacidade econômica. Por outro lado, a analogia de lacuna, vedada pelo art. 108, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional, é a analogia integrativa, que tem a função de preencher lacunas da legislação e que impede a exigência de tributo não previsto em lei.

Como a analogia de compreensão não resultaria na exigência do tributo a partir da integração das normas pelo intérprete, não há vedação legal que impeça a interpretação econômica com base na analogia de compreensão. No entanto, essa noção trata ideologicamente a obrigação tributária como um dever de solidariedade e capacidade contributiva.

Assim, o ato jurídico a ser analisado sempre estará sujeito à discricionariedade do intérprete e aplicador da norma, pois a ausência do critério de abuso permite que a vontade pessoal daquele que o examina prevaleça.<sup>54</sup> Além disso, adotar o conteúdo econômico para estender a norma de incidência tributária para negócios jurídicos diferentes, mas com similaridade de conteúdo econômico viola o princípio da reserva de lei, ao passo que o fato

---

<sup>52</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A elisão tributária e a interpretação econômica**. Revista Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 212, 2010

<sup>53</sup> Ibidem, p. 216-217.

<sup>54</sup> ROSENBLATT, Paulo. **O abuso de direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 227, ago., p. 91-92, 2014.

gerador tributário não corresponde a um tipo tributário<sup>55</sup>, violando o princípio da legalidade, segurança jurídica e a vedação à tributação e isenção por analogia.

Ao passo que o princípio da legalidade é direito do contribuinte para protegê-lo dos arbítrios do Estado, a interpretação econômica dos fatos geradores não pode ser fundamento para desconsiderar negócios jurídicos e extrair somente o conteúdo econômico com o fim de tributá-lo com base na analogia e buscar maior arrecadação fiscal.

Nesse sentido, figuras maculadas pela vagueza conceitual aliadas à ideia do dever fundamental de pagar tributos levam negócios jurídicos sem previsão na hipótese de incidência tributária a serem enquadrados através do seu conteúdo econômico para fins fiscais.<sup>56</sup> Em outras palavras, a interpretação econômica do direito tributário associada a institutos que ingressaram no ordenamento jurídico através de experiências estrangeiras e concepções doutrinárias, repercute na tributação de atos jurídicos sem amparo de norma legal.

## **2.6.AMPLIAÇÃO DAS HIPÓTESES DE ILEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Além da interpretação econômica do direito, outros meios para desconsiderar os atos e negócios jurídicos decorrem da exposição de motivos da Medida Provisória convertida em lei, que originou o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Tal norma autoriza desconsiderar atos ou negócios jurídicos que levem à exclusão ou redução de tributos.

Rosenblatt nomeou-a como cláusula geral antielisiva porque teria como finalidade impedir planejamentos tributários realizados por meio de atos lícitos e suprimir garantias individuais do contribuinte<sup>57</sup>. Por outro lado, para SCHOUERI, trata-se de cláusula geral

---

<sup>55</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Planejamento Tributário. IR: limites da economia fiscal - Planejamento Tributária**. Revista de Direito Tributário, n. 71, p. 50.

<sup>56</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 24-25, 2009.

<sup>57</sup> ROSENBLATT, Paulo. **O abuso de direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 227, ago., p. 89, 2014.

antiabuso. Nesse caso, a dissimulação seria a prática de atos válidos pelo contribuinte que conferiria natureza diversa a outros atos, afastando a tributação<sup>58</sup>.

Ocorre que, independentemente da nomenclatura, a norma padece de ineficácia técnica por ausência de lei ordinária para disciplinar o procedimento de desconsideração. A MP nº 66/02 buscou regular o procedimento para desconsiderar atos dissimulados e previa como requisitos a comprovação do abuso de forma ou de ausência de propósito negocial, conforme seu art. 14, parágrafo primeiro.

Caso a MP tivesse sido convertida em lei, o direito de defesa do contribuinte seria exercido de forma efetiva. Isso porque todos os elementos de fato, considerado pela autoridade fiscal para autuar o contribuinte, deveriam ser expressamente indicados, submetendo o processo ao contraditório.

Contudo, o cenário atual é outro. O abuso de forma e a ausência de propósito negocial permanecem sem previsão no ordenamento, mas passaram a ser fundamento das decisões administrativas, assim como outros institutos alheios à legislação pertinente.

A figura do propósito negocial está relacionada, mas não se confunde, com o motivo extrafiscal endossado por GRECO<sup>59</sup>. O propósito negocial consiste nas decisões adotadas pela empresa estarem ligadas aos objetivos, finalidades e com a atuação da sociedade no mercado<sup>60</sup>, enquanto o motivo extrafiscal corresponde a motivos diversos da economia de tributo que não se resumem à questão tributária.

Essa teoria parte do pressuposto que o contribuinte só pode ter economia de tributo se for resultado da obtenção de outra vantagem negocial. Logo, se da operação desenvolvida pela sociedade, o Fisco não verificar coerência entre a posição no mercado e identificar que o único efeito foi a redução de tributo, então entenderá que houve evasão.

---

<sup>58</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário: limites à norma antiabuso**. Revista Dialética de Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 346-347, 2010.

<sup>59</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 143. São Paulo: Ed. Dialética, ago., p. 51, 2007.

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 50-51.

Já o abuso de forma consiste na utilização de uma forma jurídica atípica para uma determinada hipótese e resulta em um tratamento tributário menos oneroso quando comparado com a forma jurídica mais comum.<sup>61</sup>

O abuso não se confunde com o negócio indireto ou fiduciário. O negócio indireto ocorre quando se utiliza de um negócio jurídico típico para obter efeito próprio de outro negócio jurídico<sup>62</sup>, mas se difere do abuso de forma porque não há discrepância entre a vontade declarada e a vontade real<sup>63</sup>. O que as partes querem é exatamente o negócio declarado. A peculiaridade é alcançar um fim que não é típico no negócio adotado.

Por outro lado, o negócio fiduciário é a celebração de um negócio jurídico apoiado na confiança, em que o meio empregado é desproporcional ao fim a que se procura realizar.<sup>64</sup> Assim, em síntese, o abuso de forma e o negócio indireto ou o fiduciário, a despeito das diferenciações, coincidem quando ao meio empregado. Para atingir um fim, não usam a forma típica daquela pretendida.

A controvérsia reside justamente no controle do que é considerado normal, já que o critério depende da avaliação do aplicador da norma. Diante da ausência de limites claros, são teorias doutrinária amparadas nas experiências estrangeiras que levará, ou não, o agente fiscal a desqualificar um ato.

Por fim, GRECO elenca a figura do ato anormal de gestão como um tema relevante que permite relacionar o direito tributário com o regime econômico previsto na Constituição.<sup>65</sup> Essa teoria advém da experiência francesa e considera que atos que apresentam perfil incompatível com a busca do lucro e tiverem por efeito a redução da carga tributária podem sofrer questionamento por parte do Fisco. No entanto, essa teoria é inaplicável, pois provoca

---

<sup>61</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Planejamento Tributário. IR: limites da economia fiscal - Planejamento Tributária**. Revista de Direito Tributário, n. 71, p. 51.

<sup>62</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 24, 2009.

<sup>63</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. Sociedade Simulada. Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro. São Paulo, Ano XXXVI, n. 105, jan./mar., p. 71, 1997.

<sup>64</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 24, 2009.

<sup>65</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 26, 2009.

reavaliações de caráter empresarial e determina um padrão de comportamento médio no mercado.

Os efeitos que a adoção dessas figuras não codificadas no nosso ordenamento traz são (i) qualificar a economia de tributo como abuso, pressupondo a violação da boa-fé e do fim social ou econômico do exercício do direito e; (ii) legitimar a pretensão arbitrária de buscar a maior carga tributária nos planejamentos tributários, a partir da aplicação do princípio da solidariedade associado à supremacia do interesse público<sup>66</sup>.

No entanto, como será demonstrado a seguir, além de a autoridade fiscal atribuir finalidade não pretendida aos princípios e demais direitos elencados pelo legislador, em outras vezes, seus conceitos são desfigurados para se encaixar nas hipóteses do caso concreto.

## **2.7.EXPANSÃO DOS CONCEITOS E O ALARGAMENTO DA UTILIZAÇÃO DE FIGURAS PREVISTAS NO ORDENAMENTO**

Além das figuras mencionadas anteriormente, decorrentes da experiência estrangeira e sem previsão na legislação brasileira, alguns conceitos do direito são ampliados e aplicados em finalidades distintas daquelas pensadas inicialmente. Dentre elas, estão o incidente da desconsideração da personalidade jurídica, a dissimulação e os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva.

Inicialmente, algumas observações devem ser feitas acerca da desconsideração da personalidade jurídica. O incidente integrou o ordenamento jurídico somente em 2016, prevendo procedimentos e hipóteses restritas para sua aplicação, após anos de utilização sem regramento específico.

Quando a pessoa jurídica é instrumento de fraude ou abuso, com a finalidade de lesar credores ou praticar atos ilícitos de qualquer natureza, através de procedimento judicial, a mando do juiz competente, a desconsideração pode imputar a prática do ato ao sócio.

---

<sup>66</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Perspectivas teóricas e práticas. Revista de Direito Tributário, v. 105, p. 53, 2009.

A partir da pressuposição que o contribuinte tinha a finalidade e intenção de lesar o Fisco, a personalidade jurídica das sociedades foram desconsideradas e todos os serviços por ela prestados foram desqualificados para serem tributados pelo regime jurídico da pessoa física.

No entanto, deixou-se de observar que o contribuinte, em tese, possui o direito de livre organização para decidir qual a melhor forma de constituição que atende sua operação. A falta de clareza do ordenamento acerca dos critérios para o planejamento tributário lícito não pode pressupor a má-fé do contribuinte e o dolo em praticar atos que levarão a economia de tributos se tal prática é permitida pela legislação.

Por isso, há forte objeção dos contribuintes à desconsideração da personalidade jurídica na esfera administrativa. O procedimento legal atribui a um juiz imparcial a análise de fatos que o levarão a confirmar se houve fraude ou abuso da personalidade jurídica a fim de reduzir a incidência tributária.

No entanto, a autoridade fiscal requalifica as receitas imputando os rendimentos ao sócio sob o pretexto que as atuações não são desconsideração da personalidade jurídica, mas sim verificação do real sujeito passivo. Logo, na realidade, ocorre a aplicação indiscriminada deste incidente, sem considerar efetivamente a licitude dos atos e as finalidades para as quais foram empregados.

Por outro lado, a dissimulação, inserida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional e que padece de regulamentação, dispõe de um conceito aberto que é amplamente utilizado pela fiscalização, minando a segurança jurídica das relações. O tema é objeto da ADI 2.446/DF – cujo julgamento foi iniciado, mas pende de conclusão –, em que se discute a constitucionalidade desse parágrafo único.

A Rel. Min. Cármen Lúcia fez menção expressa à legitimidade da elisão fiscal, conceituando-a como uma “diminuição lícita dos valores tributários”, além de argumentar que apenas os atos com a intenção de dissimular o fato gerador podem ser desconsiderados. Mas, enquanto os limites do planejamento tributário não são definidos, deve-se recorrer ao direito civil para conhecer o conceito de dissimulação.

A dissimulação se refere a dois negócios jurídicos. Um que não representa o querer real das partes e outro oculto, constitutivo da efetiva relação jurídica. Por isso, Ávila afirma que a dissimulação é como querer que a Fazenda acredite que algo aconteceu quando outro diferente aconteceu.<sup>67</sup>

A dissimulação é empregada em casos de abuso de direito e de forma, mas não é sinônimo de simulação, nos termos do conceito previsto no Código Civil. Retomando o conceito, a simulação à luz do código civil não dá relevo ao aspecto subjetivo do acordo de vontades, qual seja, a intenção subjacente ao negócio. O negócio simulado é inválido porque, objetivamente, não cumpre com os requisitos impostos pela lei.

Logo, se o acordo entre as partes atende aos requisitos previstos em lei, não há simulação. Nesse cenário, para a fiscalização poder requalificar os atos jurídicos com base na dissimulação, ela deve comprovar que há um ato constituído pelo contribuinte e outro que se pretende ocultar.

Por fim, em contraponto aos princípios da legalidade e da segurança jurídica, pilares da visão liberal que defende a liberdade de planejar, a visão solidária busca compatibilizar o Estado Social com o Estado de Direito no direito tributário através dos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva<sup>68</sup>.

GRECO, um dos representantes da visão solidária, analisa os limites ao planejamento tributário em três fases, não cronológicas ou temporal, mas teóricas para, ao final, verificar se determinado planejamento produzirá efeitos jurídicos de menor carga tributária<sup>69</sup>.

A primeira fase remete à liberdade do contribuinte de agir para organizar sua sociedade empresarial antes do fato gerador e mediante atos lícitos, excetuados os simulados. Na segunda fase, prevalece a liberdade, mas se considera o planejamento tributário com outras patologias, como o abuso de direito e a fraude à lei. Por fim, na terceira fase, ainda que todos os atos

---

<sup>67</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Planejamento Tributário**. Revista de direito tributário. São Paulo: Malheiros, v.98, Conferência - XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, p. 76, 2006.

<sup>68</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. São Paulo: Quartier Latin, p. 209, 2015.

<sup>69</sup> ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumes Iuris, p. 46, 2019

praticados pelos contribuintes sejam lícitos, a liberdade do contribuinte deve estar alinhada com o princípio da capacidade contributiva e da solidariedade<sup>70</sup>.

Para GRECO, o princípio da capacidade contributiva ganhou mais importância se observado o caráter garantidor dos direitos fundamentais na Constituição Federal e os serviços públicos ofertados pelo Estado. Esses últimos devem ser custeados pela repartição dos encargos públicos. Neste sentido, a arrecadação do tributo devido se justifica pela justiça tributária e pela solidariedade social, ao passo que todos devem contribuir de acordo com máxima expressão da sua capacidade contributiva<sup>71</sup>.

No entanto, BARRETO aponta que o princípio da capacidade contributiva possui dupla feição de (i) diretriz de observância do legislador extrafiscal e (ii) garantia fundamental do contribuinte em face da atividade impositiva do Estado<sup>72</sup>. Portanto, o princípio deve ser aplicado em conformidade com os outros princípios constitucionais.

Atribuir eficácia positiva, ou seja, interpretar a lei tributária em conjunto com a capacidade contributiva, com o fim de ir além do limite legal estabelecido, retira a garantia idealizada pelo princípio, assim como também limita a liberdade de atuação do contribuinte.

Ainda em contraposição à possibilidade de os princípios constitucionais ensejarem a tributação, ÁVILA afirma que a forma de atribuição de competência por meio de regras afasta qualquer poder de tributar com base no princípio da solidariedade<sup>73</sup>.

A Constituição estabeleceu objetivos e criou sistemas de atribuições e divisões de poderes, por meio de princípios e regras. Diferente dos princípios que são meios para um fim, as regras vinculam o poder legislativo ao meio constitucional escolhido. Portanto, uma vez que a Constituição Federal determinou o meio adequado para instituir o tributo para financiar e

---

<sup>70</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. JÚNIOR, Luiz Carlos de Andrade. A Simulação no Código Civil. 316 p. Tese (Doutor em Direito Civil) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 307, 2014.

<sup>71</sup> Ibidem, p. 311.

<sup>72</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Perspectivas teóricas e práticas**. Revista de Direito Tributário, v. 105, p. 54, 2009.

<sup>73</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, p. 71, 2005.

garantir a efetividade do princípio da solidariedade, o poder legislativo está restrito ao meio preestabelecido.

Além disso, o poder de tributar foi delimitado por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência, enquanto os princípios têm a função de delimitar os contornos do exercício dos poderes previstos nas regras constitucionais de competência.

Desse modo, conclui-se que o alargamento dos conceitos de direito civil e a expansão da aplicação dos princípios constitucionais não podem justificar a tributação sem previsão na legislação tributária. Aceitar algo diferente disso contraria as regras de competência, o princípio da legalidade e os decorrentes da segurança jurídica.<sup>74</sup>

### 3. ANÁLISE E CRÍTICA AO PANORAMA JURISPRUDENCIAL

Antes da vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/05, inúmeros foram os casos de pessoas públicas autuadas por fraude e sonegação fiscal ao constituírem sociedade empresarial para celebrar contratos de exploração do direito de imagem. No contexto de reiteradas autuações da Receita Federal por omissão de rendimentos, o art. 129 da Lei nº 11.196/05 integrou o ordenamento jurídico em 22 de novembro de 2005, após a conversão da Medida Provisória nº 225/05 em lei ordinária.

De acordo com a exposição de motivos, seu objetivo era pacificar a relação entre contribuinte e Fisco nos casos em que a exploração de serviço personalíssimo fosse firmada por intermédio de pessoas jurídicas constituídas por pessoas físicas com essa finalidade. No entanto, embora o art. 129 esteja em pleno vigor desde então, a Receita Federal permaneceu afastando sua aplicabilidade. Por isso, questiona-se quais são as razões para que as referidas autuações permaneçam ocorrendo.

Diante da controvérsia jurisprudencial e doutrinária acerca da aplicação do art. 129, a análise da jurisprudência do CARF permitirá (i) a verificação da tendência do órgão decisório, (ii) as razões que afastam a eficácia do dispositivo pela Receita Federal e (iii) eventual divergência entre as Turmas julgadoras.

---

<sup>74</sup> Ibidem, p. 69-70.

Neste estudo, poucas linhas serão dedicadas a explorar conceitos como o direito de imagem e a possibilidade de cessão dos seus aspectos patrimoniais. Esses serão abordados na análise dos precedentes, pois o que se pretende verificar é o viés argumentativo das decisões.

Ao todo, foram analisados 30 precedentes. Dessa amostra, 8 julgados aptos a representarem os fundamentos das decisões foram divididos em dois grupos, de acordo com ano-calendário dos fatos geradores. O primeiro grupo remete a anos anteriores à vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/05 e o segundo grupo a anos posteriores.

A restrita amostra de casos analisados utilizou como critério de escolha pessoas notórias da classe artística e esportista. As razões se devem a (i) popularidade, variedade das áreas de atuação e notoriedade que as partes possuem perante a sociedade, (ii) a diversidade e densidade dos argumentos apresentados nas decisões, e (iii) por serem acórdãos precursores de algumas teses.

Portanto, inicialmente serão analisados os fundamentos dos acórdãos proferidos nos autos dos processos administrativos que figuraram como parte o treinador de futebol Felipe Scolari<sup>75</sup>, os apresentadores Ratinho<sup>76</sup> e Angélica<sup>77</sup>, e a atriz Nathalia Timberg<sup>78</sup>, na ordem mencionada. Posteriormente, a sequência de precedentes analisados serão os referentes aos jogadores de futebol Conca<sup>79</sup>, Deco<sup>80</sup>, Fred<sup>81</sup> e Neymar<sup>82</sup>.

### **3.1.FATOS GERADORES ANTERIORES À VIGÊNCIA DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/05**

---

<sup>75</sup> Acórdão nº **104-20.915**, 4ª Turma, Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, julgamento em 11/08/05.

<sup>76</sup> Acórdão nº **104-21.583**, 4ª Turma, Delegacia de Julgamento de Curitiba, julgamento em 24/05/06.

<sup>77</sup> Acórdão nº **2101-00.979**, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgado em 10/02/11.

<sup>78</sup> Acórdão nº **2102-01.487**, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 24/08/11.

<sup>79</sup> Acórdão nº **9202-007.322**, 2ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgamento em 25/10/18 (jogador de futebol Conca).

<sup>80</sup> Acórdão nº **2401-005.938**, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgamento em 16/01/19 (jogador de futebol Deco).

<sup>81</sup> Acórdão nº **2301-005.812**, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgamento em 18/01/19 (jogador de futebol Fred).

<sup>82</sup> Acórdão nº **2402-005.703**, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgamento em 15/03/17 (jogador de futebol Neymar).

A omissão de rendimentos por meio de pessoa jurídica como fundamento para a autuação fiscal é o primeiro ponto em comum entre os acórdãos. A suposta ilegalidade em constituir uma sociedade empresarial para explorar a cessão do direito de imagem ampara-se no caráter personalíssimo do serviço prestado.

Os auditores fiscais e o órgão decisório entenderam que a prestação de serviços vinculados à exploração dos direitos de imagem, som e nome dos autuados possui caráter eminentemente pessoal, pois são intransferíveis e deveriam ser cumpridos exclusivamente pelo autuado.

Esse fundamento foi invocado em todos os acórdãos e encontrou fundamento na análise dos contratos de cessão de direito de imagem celebrados entre o atleta/artista com a sociedade da qual era sócio e nos contratos celebrados entre a sociedade e terceiros.

Algumas cláusulas contratuais reforçaram o caráter eminentemente personalíssimo do serviço e levou o CARF a manter as autuações fiscais. Dentre estes, vale destacar (i) a necessidade de anuência da pessoa física que teria seu direito de imagem explorado; (ii) o cumprimento das obrigações contratuais seria feito exclusivamente pela pessoa física e; (iii) qualquer punição pelo descumprimento do acordo celebrado recairia sobre a pessoa física do sócio e não sobre a sociedade empresarial.

No caso do treinador de futebol Luiz Felipe Scolari, a reclassificação da receita foi deferida pela Turma julgadora, uma vez que a natureza personalíssima dos serviços remunerados enseja a incidência do imposto de renda do regime de pessoa física. As receitas examinadas na autuação eram decorrentes de duas sociedades das quais o técnico era sócio, a L. F. Promoções e a GOL-Consultoria Esportiva LTDA.

A sociedade L. F. Promoções, sociedade constituída com a esposa do treinador e da qual ele detinha 95% de participação, celebrava contratos referentes à prestação de serviços como técnico de futebol, apresentador de programas e palestras, assim como pela cessão do uso de imagem. Quanto a essas receitas, a desconsideração e requalificação dos atos ocorreu a partir do critério de identificação do sujeito passivo do imposto de renda, o qual depende da materialidade do fato e da natureza da renda.

De acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores, o lucro decorrente da exploração da atividade civil ou comercial, ou a renda proveniente da atividade especulativa, atrai a incidência do regime tributário da pessoa jurídica, enquanto rendimentos de salários, ocupações ou prestações de serviços não comerciais devem ser tributados pelo regime da pessoa física.

Logo, se as receitas analisadas não se enquadram nas hipóteses de lucro ou ganho especulativo e eram decorrentes de trabalhos realizados exclusivamente e necessariamente pelo treinador, à luz da interpretação da autoridade fiscal, a declaração dos rendimentos pela pessoa jurídica representou omissão de receita que deveria ter sido oferecida à tributação pela pessoa física.

Ademais, o modelo de constituição da L.F. Promoções – sociedade regulamentada de prestação de serviços de profissionais – somente teria o regime de tributação de pessoa jurídica aplicado se preenchesse determinadas condições.

Quando o órgão decisório administrativo identificou que as atividades prestadas como técnico não se enquadram como atividade de venda de serviço ou especulativa de lucro, assim como o modelo de constituição da sociedade não atendia aos requisitos necessários para que o imposto de renda fosse auferido nos termos da legislação aplicável às pessoas jurídicas, a autuação fiscal foi confirmada.

Afirmou ainda que o lançamento tributário não desconsiderou a personalidade jurídica da sociedade, mas foi mera correção e identificação do sujeito passivo. Contudo, para esse procedimento de requalificação da receita, não citou qualquer base jurídica disponível no ordenamento vigente.

Quanto à GOL-Consultoria Esportiva LTDA, o técnico se tornou sócio com a participação de 20% do capital da sociedade enquanto era funcionário contratado pelo Cruzeiro Esporte Clube. No mesmo período, celebrou por intermédio da GOL-Consultoria outros dois contratos com o Cruzeiro. Um tinha como objeto comandar a equipe de futebol e o outro a cessão dos direitos de imagem, ambos a serem pagos mensalmente.

No entanto, o Cruzeiro cedeu a GOL-Consultoria o direito de explorar a imagem de todos os atletas e demais profissionais da área esportiva, não fixando valor, mas firmando o pagamento mensal do que fosse acordado entre as partes posteriormente, a partir do valor do contrato. Após a verificação dos documentos, constatou-se que o Cruzeiro nunca pagou ao autuado qualquer parcela da cessão do direito de imagem e que o faturamento da GOL-Consultoria era majoritariamente proveniente do Cruzeiro.

A conclusão adotada pela Receita Federal é que os lucros e dividendos que o autuado recebeu da GOL-Consultoria representavam a parcela devida pelo Cruzeiro da exploração do direito de imagem pelo Cruzeiro e que foi recebida por meio de pessoa jurídica interposta buscando a redução da carga tributária. Por esses fatos, a autoridade administrativa não só reclassificou as receitas, como também aplicou a multa de ofício qualificada sobre os rendimentos referente à GOL-Consultoria, pois entendeu que houve a intenção deliberada de fraudar.

Embora o contrato de exploração de imagem tenha sido firmado entre pessoas jurídicas, o caráter personalíssimo do serviço permitia a presunção de que o fato gerador foi praticado pela pessoa física. Deste modo, cerne da questão nesse julgado é o elemento que levou à ilicitude da estrutura empresarial elaborada pelo técnico foi a materialidade dos fatos, “qual pessoa tinha efetivamente condições de cumprir as obrigações que ensejaram o fato gerador do imposto de renda?”

No acórdão em análise, não foi discutida a aplicação retroativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, com fulcro no art. 106, I do Código Tributário Nacional, já que os fatos geradores do imposto de renda – anos-calendários de 1999 a 2002 – e o julgamento do recurso administrativo ocorrem antes da vigência do artigo. Porém, essa foi a única exceção em todos os demais recursos analisados neste estudo.

O art. 106 do Código Tributário Nacional permite que um dispositivo inexistente à época do fato gerador possa ser aplicado retroativamente quando a lei tributária for interpretativa ou for mais benéfica para o contribuinte em matéria de infração, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado.

Nesse contexto, os autuados buscaram atrair a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196 afirmando que o dispositivo era meramente interpretativo. No entanto, esse argumento foi afastado em todos os casos porque, segundo os julgadores, (i) o art. 129 não é lei interpretativa<sup>83</sup> e (ii) não se trata de retroatividade benigna. Pelo contrário, o artigo foi responsável por instituir um novo regime jurídico ao criar as “sociedades unipessoais” e por haver lei anterior que vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como pessoa jurídica<sup>84</sup>.

Para que fosse atribuído o caráter interpretativo da lei, afirmou ser necessário que os seguintes requisitos fossem atendidos: (i) caráter interpretativo expresso;(ii) indicação da lei anterior que está sendo interpretada;(iii) existência de lei anterior disciplinando a matéria tratada na lei interpretativa; (iv) existência de dúvida quanto ao sentido de uma lei anterior.

Ocorre que não são mencionados o fundamento doutrinário ou jurisprudencial dos quais emergem esses critérios, tampouco o fundamento legal para embasar a distinção ou não de lei interpretativa, restando apenas o próprio crivo do julgador.

O acórdão do processo vinculado ao apresentador Ratinho é mais um precedente emblemático, pois é o precursor de outros argumentos que serão reiteradamente utilizados pelos agentes fiscais em futuras autuações, como o recebimento de verba decorrente de vínculo trabalhista por interposição de pessoa jurídica.

Ao tratar da aplicação do art. 129 da Lei n 11.196, o conselheiro relator foi ainda mais específico e mencionou que o objetivo do dispositivo é esclarecer e orientar os agentes da administração a não desconsiderar pessoas jurídicas constituídas para a prestação de serviço intelectual.

Ao reforçar o gênero (serviços intelectuais), sem mencionar as espécies (científica, artística ou cultural), o conselheiro antecipa um debate acerca da natureza intelectual ou não da

---

<sup>83</sup> Acórdão nº **2101-00.979**, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgado em 10/02/11 (apresentadora e atriz Angélica Ksyvicks).

<sup>84</sup> Acórdãos nº **104-21954**, 7ª Turma, Delegacia de Julgamento de São Paulo, julgamento em 18/10/06 (jogador de futebol Donizete) e; Acórdão nº **104-21.583**, 4ª Turma, Delegacia de Julgamento de Curitiba, julgamento em 24/05/06 (apresentador Ratinho).

exploração do direito de imagem, principalmente por pessoas públicas que não estão no âmbito da classe artística.

No caso em análise, o apresentador constituiu a sociedade empresária Massa & Massa LTDA. com sua esposa e foi autuado pela omissão de receitas subdivididas pela fiscalização entre rendimentos com e sem vínculo empregatício. Essa tese foi fortemente enfrentada, uma vez que a autoridade administrativa fiscal não possui competência para verificar e declarar a existência ou não de vínculos trabalhistas, os quais geram reflexos previdenciários.

Para justificar sua atuação, a autoridade fiscal mencionou que a intenção era somente distinguir receitas decorrente dos contratos celebrados para a prestação de serviço televisionado, o qual possui periodicidade quase diária e prazo de duração mais longo, daqueles outros contratos com outras sociedades, aos quais o tempo de intervenção pessoal do apresentador é menor. Ao fim, afirma que a denominação dada aos rendimentos é irrelevante para efeitos tributários.

Por isso, a construção dos argumentos ao longo do tempo pelas turmas julgadoras se mostra relevantes, pois a cada novo fundamento, ainda que em um primeiro momento não tenha se revelado “intencional”, em seguida é resgatado e utilizado para ensejar novas atuações.

O julgamento do apresentador ainda enfrentou a alegação de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade Massa & Massa LTDA. Os julgadores afirmam que não negou a existência, tampouco desconstituiu a pessoa jurídica criada pelo autuado, pois ela sequer foi objeto de fiscalização, mas apenas requalificou as receitas após desconsiderar atos jurídicos aparentes.

Neste ponto, refere-se aos contratos de prestação de serviço, de cessão de imagem e uso do nome profissional. No entanto, a autuação não apontou com clareza qual o fundamento para a desconsideração desses atos, se pautou-se no art. 167, § 1º, do Código Civil ou no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

O critério utilizado para o procedimento é de extrema pertinência, pois a opção pelo art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional leva a anulação do auto de infração por vício formal, tendo em vista que a aplicabilidade do artigo padece de lei ordinária para

regulamentá-lo. Por outro lado, a adoção do art. 167, § 1º, do Código Civil ensejaria que o Fisco indicasse qual inciso foi violado e o comprovasse, o que não ocorreu efetivamente.

A apuração sobre a desconsideração ou não da personalidade jurídica fez surgir o debate acerca do direito de ceder ou não o direito de imagem à terceiro para exploração comercial, antes não comentado. Tendo em vista que o direito de imagem compõe o rol de direitos personalíssimos e, portanto, é intransmissível, a fiscalização pontuou que não pode ser “emprestado” a outrem.

Por isso, em todos os contratos firmados pela Massa & Massa LTDA precisava da anuência do apresentador Ratinho, na medida em que a prestação do serviço é feita exclusivamente pelo apresentador. Ademais, a legislação tributária das sociedades regulamentadas de prestação de serviços de profissionais também não se aplica nesse caso.

Um dos requisitos era que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados. Como a esposa do autuado não exerce a atividade fim, não se enquadra nos requisitos necessários para fazer jus ao regime mais favorável.

Logo, nos termos da legislação tributária interpretada pela autoridade fiscal, os salários e rendimentos decorrentes da profissão e serviço de natureza não comercial, ainda que tenham sido pactuados por pessoa jurídica, foram realizados por uma pessoa física e devem ser oferecidos à tributação sob o regime do imposto de renda de pessoa física, diante do caráter eminentemente pessoal.

Por fim, a decisão sugere a simulação com intuito de fraude do contrato de cessão do direito de imagem à Massa & Massa devido ao valor irrisório acordado entre as partes que, ao fim, é a mesma pessoa física. Segundo o Fisco, o exercício da autonomia da vontade praticada revela a intenção de mascarar a verdadeira finalidade do arranjo comercial de obter uma tributação menos onerosa, razão pela qual é devida a aplicação da multa de ofício qualificada.

A percepção acerca dessas cláusulas contratuais repercutirá nos precedentes posteriores, pois, em tese, são incompatíveis com o mercado artístico. Se o autuado não soubesse que os rendimentos decorrentes da prestação de serviço retornaram para si através de pró-labore ou

distribuição de lucros e dividendos da sociedade, segundo a autoridade fiscal, certamente a cessão do direito de imagem por valor irrisório não ocorreria.

Em que pese não haver no ordenamento jurídico qualquer vedação à cessão gratuita ou irrisório do direito de imagem para terceiro que irá explorá-la, essa tese fundada na presunção do interesse do contribuinte em almejar unicamente economizar tributos é constantemente utilizada não só nas autuações fiscais, como também na manutenção das autuações pelo Conselho Fiscal.

Outra oportunidade em que o CARF se pronunciou sobre planejamento tributário fundado no art. 129 da Lei nº 11.196/05 foi quando analisou a estrutura empresarial da apresentadora e atriz Angélica<sup>85</sup>. Além de afastar a aplicação retroativa do art. 129 pelos mesmos motivos expostos anteriormente, inovou ao adotar critérios como a inexistência de substância empresarial e propósito negocial para declarar a ilegalidade da organização empresarial da atriz.

A contribuinte foi autuada por omissão de rendimentos decorrentes da desconsideração das receitas tributadas pela sociedade Angélica Participações e Produções Artísticas LTDA, por se tratar de serviços personalíssimos.

Ocorre que, nessa decisão, ao justificar a não ocorrência da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, o Conselho imputou à pessoa física da sócia a omissão dos rendimentos com base no art. 142 do Código Tributário Nacional. Por isso, entendeu que apenas se limitou a identificar corretamente o sujeito passivo que auferiu renda, sem alterar a validade ou existência da sociedade.

No entanto, a estrutura empresarial da sociedade foi fundamental para identificar indícios de simulação e fraude. No caso da Angélica, o CARF reconheceu que a sociedade tinha custos e despesas da atividade, como empregados, estrutura empresarial e lucro médio obtido nos exercícios. Todavia, como os documentos não tinham sido objeto de análise no momento oportuno, não deveriam ser utilizados como prova para a autuação.

---

<sup>85</sup> Acórdão nº **2101-00.979**, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgado em 10/02/11 (apresentadora e atriz Angélica Ksyvicks).

Então, embora a substância empresarial não tenha sido fundamento aceito e confirmado pelo CARF, suscitá-lo já demonstra a utilização de institutos alheios ao direito tributário na motivação do lançamento fiscal.

Invocado o direito à auto-organização, esse direito também foi afastado porque, segundo o Fisco, o direito é da atividade negocial, e não de atos meramente formais sem intuito negocial. A autuada era a real responsável pelo cumprimento do objeto do contrato. Logo, não havia a participação da sociedade empresária, tampouco justificativa para a sua participação nos acordos, senão com a finalidade de omitir o real sujeito passivo e reduzir a carga tributária.

Assim, constatada a necessária participação somente da pessoa física, o art. 123 do Código Tributário Nacional foi invocado para impedir a alteração do sujeito passivo, na medida em que acordos celebrados entre terceiros não podem ser opostos ao Fisco.

Isto é, independentemente de a remuneração pela prestação do serviço decorrente da exploração da imagem ser paga à pessoa jurídica ou pessoa física, importa, para fins de incidência da legislação tributária, a natureza da renda e a pessoa que teve participação no fato gerador.

Por fim, acordaram os julgadores que a constituição da sociedade com a finalidade de celebrar contratos de prestação de serviço personalíssimo pela sócia não era lícito, pois tinha como único objetivo modificar o sujeito passivo. Nesse sentido, se a elisão fiscal pressupõe a licitude do procedimento, a constituição da sociedade para esse fim não é lícita e, conseqüentemente, o planejamento adotado pela contribuinte também não.

Outra foi a conclusão do Conselho ao analisar o caso da atriz Nathalia Timberg. A estrutura empresarial também foi questionada sob o fito de a sociedade ter despesas mínimas de funcionamento quando comparada com o faturamento e a predominância de gastos com tributos. A natureza personalíssima dos serviços prestados e os rendimentos auferidos pela pessoa jurídica levaram à conclusão de que a constituição da sociedade era uma tentativa de encobrir o verdadeiro sujeito passivo responsável pelo cumprimento das obrigações celebradas.

Todavia, nesse caso, o quadro societário era composto por outro ator e a maior parte do faturamento advinha dos trabalhos realizados por ele, mas celebrados por intermédio da

sociedade. Portanto, em que pese a autuação fiscal ter tentado questionar o propósito negocial e a substância empresarial, o CARF, ao verificar que a sociedade constituída pela autuada atendia aos requisitos das sociedades civis, desconsiderou o lançamento tributário.

Portanto, em síntese, as razões para o CARF manter as autuações fiscais e desconsiderar os planejamentos tributários mencionados são (i) o serviço prestado ser personalíssimo e não poder ser cedido para exploração econômica por terceiro; (ii) o critério de diferenciação do regime de imposto de renda da pessoa física e jurídica é a natureza da receita e, quando provém de atividade de prestação de serviço não comercial, aplica-se o regime da pessoa física independentemente de o contrato ter sido celebrado por pessoa jurídica e; (iii) a sociedade empresária constituída pelos autuados não se enquadra nos requisitos da sociedade de prestação de serviços regulamentada, única hipótese que permitiria a aplicação da legislação tributária de pessoa jurídica.

Logo, ao concluir que o sujeito passivo é a pessoa física que laborou, prestou o serviço e possui a disponibilidade da renda, de acordo com os precedentes, ele é quem deve figurar como sujeito passivo da relação tributária e oferecer os rendimentos a tributação em seu nome, e não de terceira pessoa interposta.

### **3.2.FATOS GERADORES POSTERIORES À VIGÊNCIA DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/05**

Diferentemente dos precedentes anteriores, a Receita Federal passou a autuar pessoas físicas, principalmente figuras ligadas ao futebol, porque a fiscalização atribuiu natureza salarial aos rendimentos provenientes dos contratos de exploração do direito de imagem firmados pelos clubes e intermediado pela pessoa jurídica constituída pelos atletas.

O contexto do jogador Darío Conca remonta a organização empresarial vislumbrada nos casos analisados anteriormente, principalmente ao do treinador Scolari. Como naquela mesma situação, o jogador constituiu a sociedade Darío L. Conca Empreendimentos Desportivos Ltda., para quem cedeu seu direito de imagem.

Paralelamente ao período em que o atleta tinha contrato de trabalho vigente com o Clube de Futebol Fluminense, a sociedade Darío L. Conca firmou contrato pelo uso de direito de imagem com a sociedade Unimed Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda., patrocinadora do clube ao qual o jogador estava vinculado. Por sua vez, a sociedade, da qual o jogador era sócio, pagava-o através de distribuição de lucros, sujeitos à isenção de imposto de renda de pessoa física.

Para o Fisco, o empreendimento de titularidade do jogador e todas as operações formalizadas pelas sociedades não poderiam ter ocorrido porque (i) o direito de imagem não pode ser cedido, visto que se trata de direito personalíssimo e; (ii) a operação tinha a única finalidade de reduzir a carga tributária, à qual o contribuinte estava sujeito.

Ao tratar da cessão do direito de imagem, a autoridade julgadora não diverge do direito do titular de utilizar sua imagem para fins comerciais mediante remuneração paga para si. Contudo, a cessão da exploração econômica da imagem por uma pessoa jurídica, isto é, um terceiro negociar a comercialização e exploração do direito de imagem, e fazer delas sua atividade empresarial leva a indícios de fraude e simulação.

Em que pese o critério de distinção para a aplicação do regime jurídico tributário – a natureza da receita, se decorrente de lucro e especulação de ganho ou de salário e prestação de serviço não comercial – tenha sua relevância, o CARF passou a conferir maior peso à identificação do sujeito passivo como aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Ainda que reconheça a vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/05, sua aplicabilidade foi afastada sob argumento de que a legislação tributária aplicável às pessoas jurídicas nos casos de prestação de serviço de caráter personalíssimo se refere aos serviços intelectuais.

Uma vez que, na ótica do CARF, a cessão de uso de imagem não é prestação de serviço, mas sim exploração de um patrimônio pessoal por terceiro e essa atividade não possui natureza mercantil com fim especulativo, a remuneração pelo uso de direito de imagem é rendimento da pessoa física do seu titular.

Por seu turno, ao analisar o art. 87-A da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), os examinadores interpretam que o dispositivo permite a cessão do direito de uso de imagem, especificamente de atletas profissionais, mediante remuneração para si e não para exploração comercial da imagem por terceiro.

Acrescenta ainda que o art. 980-A da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) contempla a possibilidade de cessão do direito de imagem para fins de exploração comercial por meio de EIRELI. Porém, o dispositivo não se aplica ao caso sob análise, porque a sociedade do atleta é uma sociedade limitada e os fatos geradores ocorreram antes do início da vigência do artigo (2015). Portanto, reforça que a remuneração pelo uso da imagem do atleta é rendimento da pessoa física, independentemente de os contratos terem sido celebrados por pessoa jurídica, assim como os valores terem sido recebidos por essa.

Por fim, aponta ainda que se fosse o caso, a situação analisada é, na verdade, absolutamente artificial, já que seu único propósito é desfrutar dos benefícios de uma tributação menos onerosa. Os parâmetros que os levaram a essa conclusão estão no vínculo do contrato de cessão de direito de imagem com o clube.

Um jogador de futebol, ao se desligar de um clube, não continuará estampando patrocinadores e propagandas deste, tendo em vista que, muito provavelmente, atuará em outro clube. Logo, não há como o contrato de cessão de imagem do atleta ao clube ter um período de vigência distinto do contrato de trabalho, pois se o atleta não pertence mais ao clube, não há razão para continuar divulgando sua imagem como integrante da equipe.

De certo, exigir a autonomia entre os contratos de trabalho como jogador de futebol e pela exploração da imagem foge dos padrões mercadológicos e constitui requisito atípico e ilegal haja vista que não existe independência entre ele.

Logo, ausente a remuneração a título de exploração de imagem no contrato de trabalho firmado entre o atleta e o clube, a conclusão foi que os contratos entre a Unimed e o Dario L. Conca possuíam indissociável vínculo de trabalho.

Assim como nesse e nos demais precedentes analisados, a alegação de descon sideração da personalidade jurídica não foi acolhida sob o pretexto que se trata de mera identificação do sujeito passivo da obrigação, pois a personalidade jurídica da sociedade não foi desnaturada.

Diferente não foi a autuação do jogador conhecido como Deco, enquanto era atleta profissional também vinculado ao Clube de Futebol Fluminense. Nesse caso, a fiscalização entendeu que o jogador se utilizou indevidamente da pessoa jurídica interposta Deco Imagem Ltda., uma vez que a constituiu única e exclusivamente com a finalidade de intermediar o recebimento de rendimentos decorrentes da exploração do direito de imagem e a fim de obter uma tributação menos onerosa.

A relevância do julgado reside na fiscalização mencionar claramente que analisou os fatos posicionando a sociedade como um terceiro jurídico interposto. Esse procedimento demanda a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica para que as receitas auferidas fossem reclassificadas para a pessoa física. Todavia, além do procedimento não ter sido adotado, a decisão preceitua que é mera identificação correta do sujeito passivo.

Ademais, a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/05 é afastada sob o pretexto que serviço personalíssimo depende da inteligência ou preparo acadêmico, desqualificando as atividades desenvolvidas pelo jogador. No momento em que reforça o gênero intelectual e afasta a aplicação das espécies contidas no art. 129, a jurisprudência ratifica que a exploração do direito de imagem do jogador não tem natureza de serviço intelectual por não possuir natureza científica nem artística, ainda que o esporte faça parte da cultura popular.

Por outro lado, compreende que a legislação tributária permite interpretações divergentes. Logo, não comprovado o dolo decorrente da opção de organização empresarial do contribuinte, não cabe a qualificação da multa pela omissão dos rendimentos advindos da exploração de uso de imagem na pessoa jurídica no lugar da pessoa física.

Já a análise de mérito do processo do jogador de futebol Fred teve deslinde diferente, à luz da interpretação dada pelo relator, embora o acolhimento do recurso voluntário apresentado tenha sido por motivo diverso. O acórdão proferido pela DRJ inovou nos fundamentos da autuação, modificando os critérios do lançamento e os fundamentos para a qualificação da multa de ofício.

De início, o fundamento da autuação foi a impossibilidade de utilização de pessoa jurídica para o recebimento de rendimentos de direito de imagem de pessoa física. No entanto, ao tratar do art. 129 da Lei nº 11.196/05, a decisão constatou que a pessoa jurídica seria simulada, pois somente um dos sócios era atleta e havia cedido o seu direito de imagem.

Desta forma, a Delegacia de Julgamento negou eficácia ao art. 129 sob fundamento de uma exigência não indicada no auto de infração e sem previsão no art. 129. Para além disso, sem competência legal, atribuiu natureza salarial aos recebimentos recebidos a título de direito de imagem como jogador de futebol.

O mérito, não analisado pela Turma, mas presente no voto do relator, demonstra a possível alteração jurisprudencial do Conselho. Isso porque rebate a afirmação que a cessão de direito de imagem para uma pessoa jurídica somente poderia ocorrer a partir da instituição da EIRELI, na medida em que (i) não havia proibição anterior a criação da EIRELI e (ii) o art. 87-A da Lei Pele já previa a cessão do direito ao uso de imagem de atleta.

Acerca da natureza salarial, o julgamento menciona que, com base na manifestação do Tribunal Superior do Trabalho, o direito de exploração da imagem de atleta profissional tem natureza civil e, portanto, não se confunde com o contrato especial de trabalho.

Por fim, quanto à necessidade de que os sócios pratiquem a mesma atividade, o voto ressalta que a sociedade R. Chaves Empreendimentos e Participações Ltda. possui expressivo patrimônio imobiliário e realiza operações compatíveis com esse objeto, sendo administrada pelo outro sócio, irmão do jogador.

Logo, a sociedade não é mera detentora dos direitos de imagem e restringe suas atividades ao recebimento dos direitos de imagem do contribuinte. Pelo contrário, possui outras atividades e conta com a participação ativa do outro sócio na busca pelo lucro da sociedade. Destarte, ao fim, a preliminar de nulidade foi acolhida e anulado o acórdão recorrido.

O último precedente analisado neste trabalho e que merece especial observância foi o planejamento tributário formulado pelo jogador de futebol Neymar. Chama atenção a maneira categórica e explícita como o CARF fundamentou sua decisão mencionando institutos alheios

ao ordenamento que levaram à verificação de um planejamento tributário reconhecido como abusivo ao identificarem indícios de simulação, fraude e sonegação.

O jogador foi autuado por omissão de receitas decorrentes de (i) serviços de publicidade, inclusive de fontes situados no exterior, tributados na pessoa jurídica Neymar Sport e Marketing S/S Ltda-ME (Neymar Sport); (ii) direito de preferência pagos pelo Futebol Clube de Barcelona e tributados na N&N Consultoria Esportiva e Empresarial Ltda. (N&N Consultoria); (iii) fontes situadas no exterior por trabalho com vínculo empregatício (contrato de agência, scouting e direitos de imagem) pago pelo Futebol Clube de Barcelona a Neymar Sport e Marketing S/S Ltda., N&N Consultoria Esportiva e Empresarial Ltda. e N&N Administração de Bens, Participações e Investimentos Ltda. (N&N Administração de Bens); (iv) bem como por falta de recolhimento de IRPF devido a título de carnê-leão.

Além do jogador, seus pais e as sociedades mencionadas foram incluídos no polo passivo como responsáveis solidários. Considerando que os genitores são os únicos sócios da sociedade, o Fisco caracterizou o interesse comum e a atuação conjunta de todos na constituição do fato gerador que ensejou a autuação fiscal.

Afirmou que a simulação de atos e negócios jurídicos travados pelas partes tinham o intuito de reduzir a carga tributária, sobretudo de serviços de publicidade e a quantia recebida a título de direito de transferência pago pelo Barcelona. Por isso, a sonegação, fraude e conluio entre as partes permitiu a responsabilização de todos.

Algumas das conclusões relevantes da autoridade fiscal que fundamentaram a autuação foram que: (i) a Neymar Sport, N&N Consultoria e N&N Administração seriam pessoas interpostas utilizadas com o objetivo de deslocar os rendimentos auferidos por contratos publicitários e outros, a fim de obter uma tributação mais vantajosa oferecendo as verbas à tributação por meio de pessoa jurídica; (ii) a cessão do direito de imagem do jogador à Neymar Sport não é permitida porque se trata de direito personalíssimo, inalienável e intransferível, e ao passo que o contrato não apresentaria as características típicas de um contrato de cessão ou licença do uso de imagem – previsão de direitos, obrigações e remuneração –, não haveria efetivo propósito negocial; (iii) a execução dos contratos publicitário estaria vinculada ao desempenho personalíssimo do atleta, cabendo somente a ele a prestação do serviço e, por isso, seria o verdadeiro titular das receitas; (iv) a Neymar Sport não possui estrutura empresarial para

executar seu objeto social e celebrou contratos antes de possuir o cadastro no CNPJ, o que levou a indícios de simulação em razão do documento antedatado; (v) a N&N Consultoria não teria realizado qualquer operação vinculada ao seu objeto social, possuía somente os pais do atleta e outro funcionário registrado nos seus quadros, tinha baixo capital social integralizado, bem como também celebrou contratos antes de possuir o cadastro no CNPJ, o que levou a indícios de simulação; (vi) o valor recebido pela N&N a título de indenização/cláusula penal, na verdade, constituiria remuneração por vínculo de trabalho; (vii) suposto empréstimo à mesma sociedade é um pré-pagamento feito pelo Barcelona em virtude da contratação do jogador; (viii) o contrato de consultoria entre a N&N Consultoria e o jogador não foi levado a registro público, portanto, não pode ser oposto ao Fisco; (ix) falta capacidade operacional para a N&N Administração de bens exercer as obrigações pactuadas nos contratos; (x) teria havido confusão patrimonial entre as sociedades, assim como há falta de propósito comercial nas operações realizadas com o jogador; (xi) os rendimentos decorrentes dos contratos mencionados pertenciam a ele, logo, deveriam ser tributados na pessoa física.

Dessa forma, o atleta e os demais responsáveis tributários agiram em conluio para deslocar a tributação, no que se refere aos rendimentos decorrentes dos contratos de publicidade, oriundos da negociação com o Barcelona para exercício futuro de opção de contratação, e à cessão de direitos coletivos de imagem.

Embora a CARF não tenha decidido por unanimidade, o voto vencedor fez menção expressa à institutos alheios ao nosso ordenamento jurídico. Ao enfrentar a alegação de nulidade do lançamento por falta de motivação legal, o embasamento atribuído pela fiscalização foi endossado pelo órgão julgador. Nesse sentido, o CARF aplicou o art. 142 do Código Tributário Nacional para justificar a não instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, pois a autuação foi responsável por identificar o real beneficiário dos rendimentos.

A conclusão do Fisco de que o planejamento tributário realizado pelo jogador era abusivo, se deu pelo fluxo financeiro de uma pessoa física ter sido destinado para pessoas jurídicas, de maneira a ocultar o real beneficiário dos rendimentos. Isso com o objetivo principal de viabilizar a diminuição da carga tributária, e não de realizar as atividades previstas em seus objetos sociais.

Quanto à omissão de rendimentos decorrentes do direito de preferência pago pelo Barcelona e tributados na N&N Consultoria, o CARF se valeu da ausência de propósito negocial e substância empresarial para deslegitimar os contratos firmados entre ela e o Barcelona. Afirma que a sociedade foi constituída com o propósito específico de deslocar a tributação de pessoa física para pessoa jurídica e os indícios que levaram a essa conclusão são o antedatamento de CNPJ em contratos, os distrato efetuado somente após o início da fiscalização e a inexistência de fato da sociedade.

Entre os sinais de simulação, destacou a constituição da sociedade às vésperas do acordo com o Barcelona, ausência de estrutura operacional e de funcionários, a falta de capacidade econômica para alcançar os objetos sociais, a falta de lançamento nos livros contábeis de operação relacionada ao objeto social, assim como a ausência de integralização do objeto social.

Quanto à legislação aplicável ao “direito de preferência”, quantia paga ao jogador por intermédio da N&N Consultoria, destacou que é uma forma alternativa dos clubes de futebol obterem reparação econômica pelo intempestivo rompimento do vínculo contratual por iniciativa do jogador. A previsão da cláusula indenizatória desportiva, então, possui natureza de multa penitencial, e não de indenização.

Os direitos federativos eram do clube ao qual o atleta estava vinculado (Santos) e o jogador não poderia ter recebido rendimentos decorrentes de direito que não era de sua titularidade, razão pela qual o contrato possui objeto juridicamente impossível, levando a sua nulidade nos termos do art. 166, II, do Código Civil.

Em seguida, afirma o voto que os valores recebidos a título de empréstimo – negociado sem juros – e os direitos federativos na verdade eram um adiantamento para o jogador dar preferência ao clube catalão e garantir ao grupo Neymar algum ganho nessa operação, demonstrando que o empréstimo do Barcelona concedido à N&N era um mero simulacro.

O jogador afirma que os valores em questão estão relacionados a indenização por perda de uma chance. No entanto, a verba mencionada não recompõe patrimônio pré-existente, mas sim um acréscimo patrimonial, sujeito à incidência do imposto de renda, inclusive porque quem teria “perdido uma chance” é o jogador de se vincular a outro clube, e não um terceiro pessoa jurídica interposta.

Dessa forma, o art. 129 da Lei nº 11.196/05 não se aplica porque os rendimentos recebidos que se vinculam à pessoa física, verdadeiro titular da capacidade contributiva, decorrem da transferência de clube, e não de serviço intelectual.

Decisão semelhante foi tomada acerca do contrato de exploração do direito de imagem do atleta. A autoridade fiscalizadora caracterizou o pagamento de verbas de direito de imagem como verbas de natureza salarial do atleta, ainda que direcionada a pessoa interposta.

Em suma, inicialmente, o jogador cedeu contratualmente a exploração de seus direitos de imagem de forma gratuita à Neymar Sport. Posteriormente, a Neymar Sport contratou a N&N Administração de Bens para administrar e gerenciar a imagem coletiva do atleta junto ao Barcelona.

No dia seguinte, a N&N Administração acordou com o Barcelona um “contrato de imagem”, cedendo os direitos ao clube espanhol. No entanto, além da sociedade não possuir funcionário, essa atividade não estava elencada em seu objeto social. Nesse trecho, se contradiz o voto relator. Embora afirme que não houve DIPJ, o precedente é claro ao afirmar que “à luz da DIPJ da Neymar Sport”, a gestão de imagem foi firmada à conveniência das partes envolvidas.

Logo, verifica-se que a autuação fiscal utilizou procedimento da qual não possui competência para alcançar a figura do contribuinte pessoa física, assim como impediu que esse pudesse usufruir do direito à ampla defesa e ao contraditório quando nega que a autuação utilizou procedimentos diverso a eles disponíveis. Além disso, novamente a relação do vínculo de emprego que a autoridade fiscal busca demonstrar sem ter competência surge quando da análise da exploração de imagem coletiva.

Afirma que o contrato celebrado previa o pagamento de exploração da imagem, com parcela fixa à razão de 17, 65% sobre os rendimentos de natureza remuneratória do trabalho, a despeito de qualquer comprovação ou sinal de contraprestatividade relativa ao uso daquela imagem.

Isto é, o montante possui natureza salarial, pois é pago independentemente de qualquer circunstância e condicionado à vigência do contrato de trabalho. Sendo indissociável da avença laboral, o valor também está condicionado ao atendimento dos requisitos como subordinação, pessoalidade e onerosidade.

Por fim, a qualificação da multa de ofício recaiu sobre o contribuinte, uma vez que a fiscalização entendeu que os rendimentos decorrentes tanto do SFC quanto do Barcelona pagos à Neymar Sport e N&N Consultoria, a título de cessão do direito de imagem, possuíam natureza salarial.

Logo, para evitar a incidência da carga tributária mais gravosa, o fiscalizado, em comunhão de esforços com seus genitores, sócios e administradores das sociedades por eles constituídas, fraudaram o Fisco mediante conluio, visando a dissimular a remuneração salarial e ocultar esses rendimentos como se fosse retribuição por cessão de direito de imagem, a fim de diminuir o imposto devido sobre esses rendimentos.

O enquadramento do planejamento tributário como ilícito decorre da observância dos componentes da hipótese de incidência tributária do imposto de renda. A apuração da materialidade do fato gerador independe da destinação dada aos rendimentos, cabendo tão somente o auferimento do acréscimo patrimonial.

Embora a fiscalização tenha demonstrado indícios de que alguns bens, como carros de luxo, iates e imóveis, assim como as próprias receitas omitidas, foram adquiridos com o esquema simulatório, uma vez que foram obtidos em virtude do trabalho e revelaram capacidade contributiva, deve incidir o tributo.

Por outro lado, a acusação de fraude advém da interposição das sociedades administradas pelos seus genitores para que os rendimentos e proventos sejam tributados pelas pessoas jurídicas. Isso porque, segundo o CARF, embora o contribuinte alegue a autonomia da vontade ou liberdade negocial, a legislação não ampara a estrutura empresarial idealizada pelo contribuinte, afastando a aplicação da Lei da EIRELI e o art. 129 da Lei nº 11.196/05, sem oferecer argumentos objetivos.

Quanto ao conluio, o CARF entendeu que houve ajuste doloso entre o atleta e seus genitores, pois o jogador manifestou livremente sua vontade nos contratos em apreço quando concedia a exploração da sua imagem.

Dentre eles, está a cessão gratuita da sua imagem à uma das empresas constituídas por seus pais. Para o Fisco, ceder gratuitamente a imagem de uma figura mundialmente famosa para a exploração da imagem sem que esse receba uma contraprestação em pecúnia retira o aspecto essencial de um contrato de cessão para a exploração de imagem.

Nesse contexto, entende que a cessão gratuita apenas ocorreu porque o atleta sabia que os rendimentos permaneceriam no “Grupo Neymar” quando fossem convertidos em dividendos ou na própria pessoa jurídica. O atleta, por sua vez, iria usufruir esses rendimentos através dos bens móveis e imóveis comprados pelas sociedades do “Grupo Neymar”.

Pela análise das decisões, pode-se considerar que as autoridades fiscais atuaram fora dos limites previstos no ordenamento, assim como não possuíam parâmetros objetivos que permitissem aos contribuintes considerar os possíveis riscos em cada caso. Nesse cenário, o contribuinte fica à mercê da ideologia adotada pelo julgador, haja vista que, em casos semelhantes como dos jogadores Neymar e Fred, as estruturas empresariais eram iguais, mas obtiveram um deslinde distinto.

### **3.3.FUNDAMENTOS DA DECISÃO DA ADC Nº 66**

A análise da constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05 pelo Supremo Tribunal Federal debruça-se na controvérsia jurisprudencial administrativa e judicial partir dos precedentes indicados pelos autores. Embora a existência ou não da relação trabalhista tenha sido o fundamento para provocar a manifestação da Corte, os princípios e valores da ordem econômica constitucional também foram ponderados no julgamento.

Ficou reconhecido que a relação jurídica entre prestadores de serviços intelectuais e seus contratantes estava pairando em um cenário de grave incerteza, já que a Administração Pública e o Poder Judiciário impunham regramento fiscal mais oneroso sob o pretexto de coibir fraude e simulação em favor da primazia da realidade.

Ocorre que, a ineficácia das escolhas empresariais compromete a segurança jurídica e o equilíbrio das relações firmadas. Não por menos, das decisões analisadas nesse estudo, foi possível verificar os inúmeros fundamentos utilizados pela autoridade administrativa para não reconhecer a aplicabilidade do art. 129 e impedir que gerassem os efeitos previstos pela norma.

Por essa razão, as decisões representam grave insegurança jurídica, visto que mitigam a liberdade de organização e o desenvolvimento da atividade econômica. Portanto, reconhecido que deve ser garantido o livre exercício da atividade empresarial e o pleno desenvolvimento econômico, a Corte se posicionou pelo equilíbrio entre os valores constitucionais do trabalho e da livre iniciativa.

Afirma o julgado que o art. 129 da Lei nº 11.196/05 está em harmonia com o ordenamento e merece a declaração de constitucionalidade. Isso porque as diretrizes constitucionais, especialmente o art. 1º, inciso IV, da Constituição Federal preceitua a liberdade de iniciativa como fundamento da República, assim como a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa são, conjuntamente, fundamentos da ordem econômica. Portanto, tornam-se elementos indissociáveis para alcançar os objetivos constitucionais, nos termos do art. 3 da Constituição Federal.

Os vetores constitucionais não podem ter sua eficácia negada nos casos analisados sob o argumento do art. 129 ter implicações exclusivamente fiscais e previdenciárias. Ainda que a relação jurídica entre o tomador de serviço e o contratado tenha repercussões secundárias, como se dá na seara trabalhista, os efeitos decorrentes da adoção dessa forma societária não podem ter sua validade negada.

Por conseguinte, uma vez que o livre exercício de trabalho e de qualquer atividade econômica são consagrados no art. 5º, inciso XIII, e no art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal, é necessário assegurar ampla liberdade às sociedades para definir suas escolhas organizacionais e os modelos de negócio com vistas a garantir sua competitividade e subsistência.

Por fim, ressaltou-se que, embora a norma não apresente vício de inconstitucionalidade, pois se compatibiliza com a liberdade de iniciativa prevista como fundamento da República, as

relações jurídicas firmadas sob o amparo do art. 129 permanecem sujeitas à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração e pelo Poder Judiciário, na medida em que não há direitos absolutos no ordenamento jurídico brasileiro.

Neste contexto, em consonância com o posicionamento majoritário que tem sido capitaneado pela Exma. Rel. Carmem Lúcia no julgamento da ADI 24446, o planejamento tributário fundado em atos lícitos são os que devem receber proteção do ordenamento, inclusive em seus efeitos entre particulares e, principalmente, perante o Fisco.

Os fundamentos da ADC nº 66 são incontestavelmente no sentido de garantir que os contribuintes possam firmar contratos para exploração do direito de imagem através de pessoa jurídica interposta. Por isso, a decisão preconiza a mínima interferência nas relações privadas, de modo que o direito de optar pela melhor forma de organização empresarial é uma análise subjetiva de conveniência e oportunidades cabível somente ao contribuinte.

Nesses casos, não cabe ao Fisco fazer análise que ultrapasse a verificação da licitude dos atos e negócios jurídicos, pois além de não dispor de todas as informações necessário para reavaliações de caráter empresarial, seria difícil – se é que possível – determinar um padrão de comportamento médio no mercado. Por isso, deve se limitar a utilizar as disposições normativas previstas na legislação tributária e no ordenamento jurídico brasileiro como parâmetros para aferir a legalidade do planejamento.

As patologias dispostas no Código Tributário Nacional devem ser interpretadas de forma restrita, nos limites do conceito obtido na própria legislação tributária ou na legislação do direito privado, quando for cabível a transposição do conteúdo.

Por isso, enquanto o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não dispor de lei ordinária que o regularize, enquadrar atos e negócios jurídicos no conceito de dissimulação para desqualificar planejamentos tributários viola a legislação e cerceia o direito de defesa do contribuinte. Afinal, não há qualquer consenso sobre o alcance desse dispositivo, uma vez que se o conceito de dissimulação seguir a simulação do direito civil, sua aplicação dependerá dos enquadramentos das hipóteses previstas no art. 167, § 1º do Código Civil. Do contrário, não pode ser alegada.

O Fisco, por sua vez, embora tenha conhecimento das razões que levaram à declaração de constitucionalidade do art. 129, permanece proferindo decisões em sentido oposto ao manifestado no julgamento da ADC 66.

Por isso, as decisões analisadas confirmaram que atos e negócios jurídicos lícitos, celebrados com base nos institutos do direito civil, foram desconsiderados porque o Fisco interpretou a opção de organização empresarial como indício de simulação. Além disso, fatos jurídicos não previstos como hipóteses de incidência tributária passaram a ser considerados como fatos geradores a partir da interpretação econômica do direito tributário.

Desta forma, a Receita Federal atuou de forma arbitrária e lançou diversos autos de infração nulos, quanto ao seu mérito, ante a ausência de fundamentação legal. Limitou o exercício da autonomia privada e auto-organização do contribuinte, restringindo o pleno desenvolvimento econômico.

De certo, o julgamento da ADC nº 66 não impede que a Receita Federal cumpra seu dever funcional de fiscalização. Entretanto, as atuações não devem permanecer sendo baseadas na vagueza conceitual de institutos do direito privado que, ao integrassem no direito tributário, recebem outra conotação. Assim como, também não deve ampliar seus poderes de tributar baseados em princípios constitucionais que, essencialmente, são normas que permitem uma flexibilidade de interpretação.

O direito tributário foi idealizado como uma maneira de conter cobranças arbitrárias da Administração. A segurança jurídica e a previsibilidade dos atos que podem ensejar a incidência de tributos são valores tão caros ao contribuinte que a Constituição Federal resguarda duplamente o princípio da legalidade.

O princípio da legalidade estrita, previsto no art. 5º da Constituição Federal, já seria capaz de impedir que ninguém seja obrigado a pagar tributo que não tenha sido criado por lei. No entanto, o legislador tributário buscou reforçar essa garantia constitucional e atribuiu somente a lei a forma de estabelecer tipos tributários que poderão compelir o contribuinte ao pagamento de tributo se verificada a ocorrência do fato gerador.

Então, a relevância que a tipicidade no direito tributário assume para impedir o arbítrio da Administração possui o mesmo grau de significância que a tipicidade penal obtém para proteger os cidadãos do arbítrio dos poderes do juiz.

Isto posto, o que se verifica é que a jurisprudência do CARF é incompatível não somente com o julgamento de constitucionalidade do art. 129 da Lei 11.196, como também com o texto constitucional, pois se distancia dos fundamentos utilizados para conferir a constitucionalidade do dispositivo.

#### 4. CONCLUSÃO

O presente estudo buscou verificar se a jurisprudência do CARF ao analisar planejamentos tributários fundados no art. 129 da Lei nº 11.196/05 é compatível com o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66. O artigo em questão permite que pessoas jurídicas sejam constituídas com a finalidade de explorar e prestar de serviços personalíssimos. Além disso, prevê expressamente que os efeitos tributários e previdenciários serão os mesmos aplicados às pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao regime de imposto de renda.

O artigo teve sua constitucionalidade declarada sob o fundamento que o livre exercício da atividade empresarial, inclusive para definir suas escolhas a fim de assegurar sua competitividade, não abalam o equilíbrio entre os valores da ordem econômica com os valores constitucionais do trabalho. A liberdade de iniciativa é uma das diretrizes da República e a eficácia do art. 129 não pode ser negada nas relações empresariais, de forma que os contribuintes permaneçam em um estado de incertezas e de insegurança jurídica, pois mitiga a liberdade de organização e iniciativa.

Levando em conta que a vigência do dispositivo se deu em 2005, os precedentes que tinham como objeto fatos geradores anteriores ao artigo foram analisados com a finalidade de buscar os fundamentos para a desconsideração dos atos praticados e compará-los com os fundamentos adotados pelo CARF quando planejamentos tributários com fatos geradores posteriores à vigência eram questionados.

A conclusão a que se chega é que, antes ou depois da vigência, conceitos do direito civil e institutos não previstos no ordenamento brasileiro, mas sim em países estrangeiros, são constantemente utilizados para limitar o direito à livre iniciativa dos contribuintes. As autoridades fiscais desconsideraram planejamentos tributários legítimos à luz da ADC 66 (i) negando vigência ao direito de dispor do seu direito de imagem, (ii) atribuindo falta de propósito comercial à sociedade ou; (iii) alegando que os atos foram simulados por aquele que era responsável pelo cumprimento das obrigações estipuladas em contrato.

Nessa toada, usurpando sua competência quando declarou a existência de vínculos empregatícios entre atletas e sociedades patrocinadores de clubes de futebol, o CARF ratificou, ainda que por maioria, alegações de fraude, dolo, ausência de substância empresarial e de ato anormal de gestão. Essas resultaram na requalificação dos valores oferecidos à tributação por meio de pessoa jurídica para que fosse tributado pelo regime de imposto de renda de pessoa física.

A forma como a jurisprudência caminhou até as decisões mais recentes revelam as consequências do alargamento e utilização de conceitos legais, assim como da importação de figuras estrangeiras e da subjetividade da análise do intérprete diante da vagueza conceitual de alguns institutos. A abissal distância entre o ordenamento brasileiro e os estrangeiros dificulta a aplicação de figuras como o propósito negocial.

O sistema tributário brasileiro é fundado na Constituição, a qual prevê limites ao poder de tributar por meio de princípios e regras que preveem garantias e direitos individuais inalteráveis ao contribuinte, em especial o princípio da legalidade. O descabimento de proposições doutrinárias que visam ao alargamento das possibilidades de requalificações dos atos deve observância aos preceitos constitucionais.

No entanto, a interpretação acríica de conceitos e teorias do direito comparado, sem fundamento legal e constitucional contribuiu para que o intérprete assumisse maior relevância no processo de julgamento. São seus valores que irão refletir no pronunciamento quanto à legalidade do planejamento tributário analisado.

Ao passo que o debate envolve elementos objetivos, subjetivos, extratributários e apresenta contornos imprecisos, visões e interpretações discrepantes dos julgadores podem levar a resultados eventualmente opostos, como se verificou neste estudo.

Os conceitos de abuso de direito e fraude à lei, sistematicamente utilizados nas autuações, são indefinidos, ambíguos e carecem de uma abordagem uniforme e consistente, haja vista que variam entre país, jurisdições e no tempo, resultando na atuação arbitrária da Receita Federal.

A falta de clareza na fundamentação do ilícito tributário aliado a “provas”, que na verdade são indícios que não demonstram a relação de causalidade entre sua ocorrência e o ilícito que

se pretende produzir, repercute em incertezas que geram multas qualificadas quando sequer há linhas claras entre a evasão e elisão.

Sem o procedimento específico de desconsideração dos atos previstos no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, os atos de infração têm sido os meios utilizados pela Receita Federal para requalificação dos atos e imputação de penalidades de ofício que, por vezes, também leva à acusação de crime contra a ordem tributária.

Assim sendo, situações fáticas não previstas como hipótese de incidência não podem ser tributadas por analogia, cabendo ao legislador tributário alcançar esses eventos. Se o legislador deseja que duas condutas jurídicas distintas tenham os mesmos efeitos tributários, deve assim dispor de modo expresso, sem que caiba ao intérprete fazê-lo, sob pena de regredir no tempo.

Por sua vez, a decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Constitucionalidade nº 66/DF declarou a constitucionalidade do art. 129 e firmou precisamente que para pessoas jurídicas constituída para a prestação de serviços intelectuais, mesmo aqueles de caráter personalíssimo, aplica-se esse dispositivo.

Portanto, se os atos praticados pelos contribuintes para estruturarem sua atividade empresarial são lícitos até que se comprove o contrário através de provas, planejamentos tributários fundados no art. 129 da Lei nº 11.196/05 que visem à redução da carga fiscal não são ilícitos e garantem o exercício da livre organização e iniciativa.

## 5. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Planejamento Tributário. IR: limites da economia fiscal - Planejamento Tributária**. Revista de Direito Tributário, n. 71, p. 45-53

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária**. In: Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.), Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, pp. 63-79, 2004.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Editora Dialética, p. 68-88, 2005

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Planejamento Tributário**. Revista de direito tributário. São Paulo: Malheiros, v.98, Conferência - XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, pp. 74-85, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: Limites normativos**. Tese de livre docência apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: perspectivas teóricas e práticas**. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, v. 105, p. 52-61, 2009.

BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2202-004.008**, Rel. Cons. Dilson Jatáhy Fonseca Neto, julgamento em 04/07/2017, publicado em 03/08/2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2401-005.938**, Rel. Cons. Luciana Matos Pereira Barbosa, julgamento em 16/01/2019, publicado em 20/05/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2402005.703**, Rel. Cons. Bianca Felícia Rothschild, julgamento em 15/03/2017, publicado em 11/05/2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9202-007.322**, Rel. Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa, julgamento em 25/10/2018, publicado em 07/01/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2101-00.979**, Rel. Cons. José Raimundo Tosta Santos, julgamento em 10/02/11, publicado em 06/03/2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2402-005.703**, Rel. Cons. Ronnie Soares Anderson, julgamento em 15/03/17, publicado em 11/05/17

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2301-005.812**, Rel. Cons. Alexandre Evaristo Pinto, julgamento em 18/01/19, publicado em 12/02/19

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2202-003.682**, Rel. Cons. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, julgamento em 08/02/17, publicado em 09/03/17

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2101-002.623**, Rel. Cons. José Raimundo Tosta Santos, julgamento em 17/07/13, publicado em 27/09/2013

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2301-009.628**, Rel. Cons. João Maurício Vital, julgamento em 01/10/21, publicado em 16/11/21

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2202-004.087**, Rel. Cons. Dilson Jatahy Fonseca Neto, julgamento em 09/08/17, publicado em 12/09/17

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2202-004.008**, Rel. Cons. Dilson Jatahy Fonseca Neto, julgamento em 04/07/12, publicado em 03/08/17

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2401-005.938**, Rel. Cons. Marialva de Castro Calabrich Schlucking, julgamento em 16/01/19, publicado em 20/05/19

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2402-007.978**, Rel. Cons. Denny Medeiros da Silveira, julgamento em 05/12/19, publicado em 07/02/20

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2301-007.047**, Rel. Cons. João Maurício Vital, julgamento em 06/02/20, publicado em 05/03/20

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2801-02.280**, Rel. Cons. Tânia Mara Paschoalin, julgamento em 12/03/12, publicado em 21/10/12

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2802-002.809**, Rel. Cons. Jorge Cláudio Duarte Cardoso, julgamento em 14/05/14, publicado em 28/05/14

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2801-01.870**, Rel. Cons. Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, julgamento em 28/09/11, publicado em 12/07/2012

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2101-00.980**, Rel. Cons. José Raimundo Tosta Santos, julgamento em 10/02/11, publicado em 10/02/11

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2202-001.496**, Rel. Cons. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, julgamento em 29/11/11, publicado em 25/09/2012

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2301-009.375**, Rel. Cons. João Maurício Vital, julgamento em 12/08/21, publicado em 27/09/21

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2202-005.644**, Rel. Cons. Martin da Silva Gesto, julgamento em 09/10/19, publicado em 13/12/19

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2102-002.484**, Rel. Cons. Rubens Maurício Carvalho, julgamento em 12/03/13, publicado em 23/09/14

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2202-004.859**, Rel. Cons. Marcelo de Sousa Sáteles, julgamento em 05/12/18, publicado em 08/01/19

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2301-006.578**, Rel. Cons. João Maurício Vital, julgamento em 10/10/19, publicado em 06/11/19

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2301-007.138**, Rel. Cons. João Maurício Vital, julgamento em 05/03/20, publicado em 02/04/20

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2102-01.487**, Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, julgamento em 24/08/11, publicado em 24/08/11

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2102-01.490**, Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, julgamento em 24/08/11, publicado em 24/08/11

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2402-008.111**, Rel. Cons. Luís Henrique Dias Lima, julgamento em 04/02/20, publicado em 28/02/20

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2402-006.976**, Rel. Cons. Denny Medeiros da Silveira, julgamento em 13/02/19, publicado em 07/03/19

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2402-008.110**, Rel. Cons. Luís Henrique Dias Lima, julgamento em 04/02/2020, publicado em 28/02/20

BRASIL. Conselho Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº **9202-004.548**, Rel. Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, julgamento em 23/11/16, publicado em 18/09/2017.

BRASIL. Conselho Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº **9202-007.322**, Rel. Cons. Carlos Henrique de Oliveira, julgamento em 25/10/18, publicado em 10/08/17

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº **2202-00.252**, Rel. Cons. Antonio Lopo Martinez, julgamento em 23/09/09, publicado em 23/09/09

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº **104-20.915**, Rel. Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa, julgamento em 11/08/05, publicado em 11/08/05

BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº **104-21.954**, Rel. Cons. Nelson Mallann, julgamento em 18/10/06, publicado em 18/10/06

BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº **2401-007.199**, Rel. Cons. Cleberson Alex Friess, julgamento em 03/12/19, publicado em 27/01/20

BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº **104-21.583**, Rel. Cons. Nelson Mallann, julgamento em 24/05/06, publicado em 24/05/06

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66**. Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 21/12/2020, D.J. 19/03/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446/DF**. Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento 22/06/2020, D.J. 01/07/2020.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Evasão e Elisão Fiscais. Um tema atual**. Revista de Direito Tributário, n. 63, p. 187-193.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de direito comercial [livro eletrônico]: direito de empresa**. 28.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

CRUZ, Felipe Braco. **“Os artistas estão órfãos”, diz advogado de famosos em ações da Receita**. Disponível em <<https://veja.abril.com.br/cultura/os-artistas-estao-orfaos-diz-advogado-de-famosos-em-acoes-da-receita/>>. Acessado em 08.12.2021

ERB, Kelly Phillips. **8 ícones do futebol acusados de fraude fiscal**. Disponível em <[https://forbes.com.br/outros\\_destaquos/2015/09/8-icone-do-futebol-acusados-de-fraude-fiscal/#foto5](https://forbes.com.br/outros_destaquos/2015/09/8-icone-do-futebol-acusados-de-fraude-fiscal/#foto5)>. Acessado em 08.12.2021

GRECO, Marco Aurélio. **Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez., p. 09-41, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HADDAD, Gustavo Lian; PIERRE, Mariana Abib. **A simulação e seus indícios**. Revista do Advogado. São Paulo, ano XXVII, n. 94, nov., p. 70-76, 2007.

JÚNIOR, Luiz Carlos de Andrade. **A Simulação no Código Civil**. 316 p. Tese (Doutor em Direito Civil) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 143. São Paulo: Ed. Dialética, ago., p. 48-53, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Reflexões sobre a vontade, a intenção e o motivo (e objeto e causa) no mundo jurídico**. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; e MELO, José Eduardo Soares de (coord.). Estudos de direito tributário – homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Malheiros, v. 3, p. 139-163, 2014.

ROCHA, Sérgio André. **A controvérsia sobre a tributação dos atores e os riscos de guerra infinita**. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/a-controversia-sobre-a-tributacao-dos-atores-e-os-riscos-da-guerra-infinita-17022020>>. Acesso em 09.12.2021.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumes Iuris, 2019.

ROSENBLATT, Paulo. **O abuso de direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 227, ago., p. 89-101, 2014.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Sociedade Simulada**. Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro. São Paulo, Ano XXXVI, n. 105, jan./mar, p. 70-73, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros.** In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (coords.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário: limites à norma antiabuso.** Revista Dialética de Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A elisão tributária e a interpretação econômica.** Revista Direito Tributário Atual, n. 24, São Paulo: Dialética, p. 211-220, 2010.