

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

LUCIANO XAVIER CARLUCCI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O DIREITO DE IMAGEM DE  
JOGADORES DE FUTEBOL**

Porto Alegre

2022

LUCIANO XAVIER CARLUCCI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O DIREITO DE IMAGEM DE  
JOGADORES DE FUTEBOL**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Cassiano Menke

Porto Alegre

2022

## CIP – Catalogação na Publicação

Carlucci, Luciano Xavier  
Planejamento Tributário e o Direito de Imagem de  
Jogadores de Futebol / Luciano Xavier Carlucci. --  
2022.  
76 f.  
Orientador: Cassiano Menke.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade  
de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais,  
Porto Alegre, BR-RS, 2022.

1. Direito Tributário. 2. Planejamento Tributário.  
3. Direito de Imagem. 4. Jogadores de Futebol. I.  
Menke, Cassiano, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

LUCIANO XAVIER CARLUCCI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O DIREITO DE IMAGEM DE  
JOGADORES DE FUTEBOL**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Cassiano Menke

Porto Alegre, 10 de outubro de 2022.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Cassiano Menke  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof. Dr. Ederson Garin Porto  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof. Me. Eduardo Kowarick Halperin  
Universidade de São Paulo

## **AGRADECIMENTOS**

À minha família, pelo apoio e pela compreensão desde o início da minha trajetória acadêmica. Aos meus amigos pela companhia, em especial ao Jorge Ricardo da Silva Júnior pelo auxílio nesta jornada.

## RESUMO

O direito de imagem tem características próprias que lhe tornam um direito com caráter personalíssimo, que visa a proteção da honra, sendo que a doutrina conceitua de imagem-retrato, como também tem caráter patrimonial, que diante da importância social da pessoa, lhe garante a capacidade de exploração econômica de sua imagem, conceitualmente exposta como imagem-atributo, sendo que ambas as características são protegidas constitucionalmente. Assim, os jogadores de futebol, através da notoriedade do esporte no Brasil, bem como a fácil conexão da imagem de desportistas, tanto com seus clubes, quanto com terceiros interessados na vinculação de suas marcas, passaram a explorar economicamente sua imagem. Diante da permissibilidade do ordenamento jurídico, que previamente não proibia a cessão de atos e serviços personalíssimos para pessoas jurídicas explorarem a licença de uso, e posteriormente com a criação legislativa do art. 129, da Lei n. 11.196/05, os jogadores de futebol passaram a explorar a licença de uso do direito de imagem, através de pessoas jurídicas. O presente trabalho analisa os requisitos necessários para que o planejamento tributário da exploração econômica do direito de imagem do jogador de futebol ocorra de forma lícita, através do propósito comercial que visa a economia tributária, bem como atos realizados pelo contribuinte que possam impedir a realização de tal prática, como a simulação, abuso de direito e fraude à lei. Ademais, é analisado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66 e Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, que julgaram o art. 129, da Lei n. 11.196/05 e parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, respectivamente. Por fim, o presente trabalho demonstra o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio do julgamento de três casos de jogadores de futebol autuados pela cessão da exploração econômica da imagem, bem como a pesquisa expõe analisa criticamente os casos julgados pelo CARF e suas decisões.

**Palavras-chave:** Direito de Imagem. Planejamento Tributário. Jogador de Futebol.

## ABSTRACT

The image right has the characteristics that make it a right with a very personal character, which aims at protecting honor, being that the doctrine conceptualizes as portrait-image, as well as it has patrimonial character, which before the social importance of the person, guarantees him the capacity of economical exploitation of his image, conceptually exposed as attribute-image, being that both characteristics are constitutionally protected. Thus, soccer players, due to the notoriety of the sport in Brazil, as well as the easy connection of the athletes' image, both with their clubs and with third parties interested in the linking of their brands, started to economically exploit their image. Given the permissibility of the legal system, which previously did not prohibit the assignment of very personal acts and services to legal entities to explore the license of use, and later with the legislative creation of art. 129, of Law no. 11.196/05, soccer players started exploring the license of use of image rights, through legal entities. The present work analyzes the requirements for the tax planning of the economic exploitation of the soccer player's image rights to occur lawfully, through the business purpose that aims at tax economy, as well as acts performed by the taxpayer that may prevent the realization of such practice, such as simulation, abuse of right and fraud against the law. Furthermore, the position of the Federal Supreme Court is analyzed in the Declaratory Action of Constitutionality n. 66 and Direct Action of Unconstitutionality n. 2.446, which judged the art. 129, of Law 11.196/05 and sole paragraph of art. 116, of the National Tax Code, respectively. Finally, this paper demonstrates the position of the Administrative Council of Tax Appeals through the trial of three cases of soccer players assessed for the assignment of economic exploitation of the image, and the research critically analyzes the cases judged by the CARF and its decisions.

**Keywords:** Image Right. Tax Planning. Soccer player.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ALGE	ALGE Promoções e Eventos LTDA.
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CNC	Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo
CNCOM	Confederação Nacional de Comunicação Social
CTN	Código Tributário Nacional
DLC	Dario L Conca Emp. Desportivos LTDA.
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>Introdução</b> .....	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>O direito de imagem: do caráter personalíssimo à propriedade</b> .....	<b>12</b>
1	O direito personalíssimo da imagem .....	14
2	A imagem-atributo e a possibilidade de cessão do uso do direito de imagem dos jogadores de futebol para e por pessoas jurídicas .....	17
<b>3</b>	<b>O “planejamento tributário” em casos de cessão de direito de imagem</b> .....	<b>23</b>
1	A perspectiva jurídica do art. 129, da Lei n. 11.196/05, a partir da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66, do Supremo Tribunal Federal .....	27
2	O caráter interpretativo do art. 129, da Lei n. 11.196/05 .....	33
3	O sentido antielisivo da norma jurídica baseada no parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, sob perspectiva da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, do Supremo Tribunal Federal .....	37
4	Da elisão à evasão fiscal: métodos lícitos e ilícitos de redução da carga tributária .....	43
1	Simulação e Dissimulação .....	48
2	Abuso de Direito .....	51
3	Fraude à Lei .....	53
4	Propósito Negocial .....	55
<b>4</b>	<b>Análise de casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o posicionamento da Receita Federal do Brasil</b> .....	<b>57</b>
1	O caso “Alexandre Pato” .....	58
2	O caso “Dario Conca” .....	62
3	O caso “Neymar Júnior” .....	64
4	Análise crítica sobre os posicionamentos expostos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais .....	67
<b>5</b>	<b>Conclusão</b> .....	<b>69</b>
	<b>Referências Bibliográficas</b> .....	<b>73</b>

## 1 Introdução

O presente trabalho irá abordar a possibilidade de jogadores de futebol cederem, para pessoas jurídicas, a exploração econômica do seu direito de imagem, que assim possam efetuar negócios com outras pessoas jurídicas, podendo ser os clubes com os quais os atletas possuem relação empregatícia, bem como terceiros que visam somente explorar comercialmente a imagem de jogadores de futebol. Ocorre que, o direito de imagem é protegido constitucionalmente, diante de seu caráter personalíssimo.

A Constituição Federal buscou proteger a imagem, por reconhecê-la como direito personalíssimo, assim tendo que ter proteção no tocante a moral, a dignidade da pessoa humana, para que não houvesse difamação ou demais danos à sua honra. Deste modo, no tocante a análise individual da imagem, não há possibilidade de cedê-la para exploração econômica, visto que se considera que neste aspecto, que a imagem tem viés individual, devendo ser protegida. Contudo, a imagem possui também um caráter patrimonial, previsto na Constituição Federal, que traz para esse direito um aspecto especial, diferentemente de outros direitos personalíssimos.

O caráter patrimonial da imagem, protegido constitucionalmente, possui grande relação com a expansão midiática e comercial, principalmente no século XXI, fruto das novas tecnologias e redes sociais, que gerou, conseqüentemente, o aumento da possibilidade de negociações envolvendo a imagem das pessoas. Aliado a esse fato, os jogadores de futebol possuem, em nosso país, grande visibilidade midiática, sendo que os principais atletas do esporte são considerados ídolos, trazendo para seus fãs uma forma de conexão, que muitas vezes ocorre por meio da imagem. Tal fato é importante, pois no tocante ao tema da exploração comercial da imagem dos atletas, aqueles com maior aptidão desportiva são visados pelas empresas para que tenham sua imagem vinculada.

Assim, a legislação infraconstitucional do país, diante da proteção do direito de imagem na Carta Magna, buscou estabelecer aos jogadores de futebol permissões, para que pudessem explorar comercialmente a sua imagem, diante do caráter socialmente exposto. Contudo, embora houvesse permissão legal para a exploração da imagem de atletas, havia questionamentos se tal direito poderia ser explorado por pessoas jurídicas, ou seja, se os jogadores de futebol poderiam ceder para terceiros, a exploração da sua imagem, através de empresas e, com isso, efetuar a tributação dos rendimentos na figura

da pessoa jurídica. O presente trabalho irá demonstrar a participação legislativa, quanto à possibilidade de exploração da imagem de jogadores de futebol por terceiros e como foi a transformação legislativa a partir da Lei dos Direitos Autorais (Lei n. 9.610/1998), passando pela Lei Pelé (Lei n. 9.615/1998), bem como a conhecida Lei do Bem (Lei n. 11.196/2005), que através do seu art. 129 estabeleceu a possibilidade de exploração comercial dos serviços intelectuais.

Deste modo, no tocante aos jogadores de futebol, o presente trabalho irá verificar as práticas necessárias no planejamento tributário para que esse ocorra de forma lícita, perante o ordenamento jurídico brasileiro. Com isso, será verificado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), tanto na decisão que analisou constitucionalidade do art. 129, da Lei n. 11.196, através da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n. 66, bem como a decisão que verificou o parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional (CTN), através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.446.

Após o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, serão verificados os métodos elisivos e evasivos, no tocante ao planejamento tributário e como isso afeta o jogador de futebol que busca utilizar a pessoa jurídica para exploração econômica de sua imagem. Deste modo, será exposto, através de posicionamento doutrinário, como os conceitos da simulação, dissimulação, fraude à lei demonstram a abusividade e ilicitude de um planejamento tributário diante de atos praticados pelo contribuinte, bem como a importância do propósito comercial para que o planejamento tributário não seja considerado abusivo.

Por fim, serão verificados três casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) de jogadores de futebol que constituíram pessoas jurídicas para exploração econômica da sua imagem, sendo que foram autuados pela autoridade fiscal, diante da não tributação do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), pois foram tributados na figura da pessoa jurídica. Ocorre que, o Fisco possuía entendimento de que o direito de imagem não poderia ser cedido pela pessoa física para a pessoa jurídica para exploração econômica com outras pessoas jurídicas, visto que diante de seu caráter personalíssimo, a cessão da imagem poderia ser realizada apenas da pessoa física para o terceiro interessado comercialmente. Logo, não haveria possibilidade de constituição de empresa, pelo jogador de futebol, para exploração econômica de sua imagem.

Ocorre que, a Receita Federal do Brasil (RFB) ao praticar as autuações fiscais, ignorou dispositivos legais que estavam presentes no ordenamento jurídico, como o art. 129, da Lei n. 11.196/05, que permitia a cessão da exploração de serviços personalíssimo para pessoas jurídicas que, por sua vez, poderiam negociá-las com terceiros. Ademais, antes da criação legislativa desse dispositivo, não havia nenhuma norma que vedasse a cessão da imagem para pessoas jurídicas a explorarem. Assim, a atuação fiscal não teria como vedar tal prática, diante desta ausência no ordenamento jurídico.

A partir da análise dos casos, será visto como as práticas efetuadas pelos jogadores de futebol foram recepcionadas pelo CARF, que proferiu decisões específicas para cada caso. Também, na análise do caso “Neymar Júnior”, será verificado o importante posicionamento do CARF, que embora tenha mantido parte da autuação fiscal ao atleta, demonstrou na fundamentação dos votos proferidos que há possibilidade dos jogadores cederem para pessoas jurídicas a exploração econômica relativa ao direito de imagem.

## **2 O direito de imagem: do caráter personalíssimo à visão patrimonial**

O direito de imagem, diante de sua importância com a expansão midiática e tecnológica, principalmente a partir do século XX, trouxe consigo a necessidade de ser tutelado juridicamente. Isso pois, a imagem está intrinsecamente ligada à pessoa, diante de seu caráter personalíssimo. Deste modo, a Constituição Federal buscou tutelar a proteção constitucional da imagem, através do artigo 5º, inciso X<sup>1</sup>.

Nesta perspectiva jurisdicional, a imagem recebe a conceituação de imagem-retrato<sup>2</sup>, perante a visão doutrinária, sendo que tal retrato não pode ser explorado por terceiros, visto que a preocupação constitucional, neste ponto, era a proteção da honra da pessoa, ou seja, a imagem aqui exposta está intrinsecamente ligada à pessoa, não havendo interesse expositivo.

---

<sup>1</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

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

<sup>2</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. Manual da tributação no esporte. São Paulo: Quarter Latin, 2020. p. 181.

Contudo, o direito de imagem, além do seu caráter personalíssimo, inviolável, também tem um caráter patrimonial, protegido juridicamente, nos termos do art. 5º, inciso V, da Constituição Federal<sup>3</sup>. Neste ponto, a doutrina estabelece o conceito de imagem-atributo.<sup>4</sup> Aqui, a imagem é vista não apenas como intrínseca a pessoa, mas também se busca analisar o seu olhar social. Portanto, evidencia-se um sentido de reconhecimento da pessoa para e com a sociedade. Na imagem-atributo, ainda que personalíssima, não se tem o viés de preservação da honra, mas sim que a imagem traz à pessoa o reconhecimento, uma ampliação da sua vida. É, através deste conceito que se busca explorar economicamente a imagem.

Assim, verifica-se que o legislador constituinte, demonstrou que a imagem é um direito diferente dos demais protegidos no rol de garantias constitucionais do art. 5º, da Carta Magna. Pois, ainda que tenha o caráter personalíssimo, ao se preservar a honra da pessoa, também se tutelou a imagem diante de seu caráter patrimonial. Nota-se, portanto, que a imagem é um direito *sui generis*<sup>5</sup>, isso pois a imagem-retrato é prevista no art. 5º, inciso X, da Constituição Federal, e visa ser intransmissível, diante da proteção à honra e dignidade da pessoa humana, porém, também se verifica na tutela constitucional, a imagem-atributo, através do inciso V, do mesmo dispositivo supracitado, que concede a autorização da exploração econômica da imagem. Aqui, não se transfere o direito, mas se autoriza a licença de uso para que se comercialize a imagem.

Previamente, observa-se que a imagem apresenta determinadas características especiais, que tanto a impedem de ser direito personalíssimo estritamente, quanto apenas um mero direito de patrimônio do indivíduo. São elas as seguintes: essencialidade, originalidade, exclusividade, a parcial indisponibilidade, extrapatrimonialidade, intransmissibilidade e imprescritibilidade.<sup>6</sup> Nota-se que a essencialidade, se verifica quando a imagem tem seu traço próprio, ou no tocante a originalidade se demonstra como

---

<sup>3</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

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

<sup>4</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. Manual da tributação no esporte. São Paulo: Quarter Latin, 2020. p. 182.

<sup>5</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. Manual da tributação no esporte. São Paulo: Quarter Latin, 2020. p. 182.

<sup>6</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da imagem de artistas e esportistas. São Paulo: Quarter Latin, 2017. p. 41-48.

a imagem se originou, assim dando a ideia do caráter pessoal da imagem. Logo, tais características reforçam a imagem-retrato.

Contudo, quanto à característica da parcial indisponibilidade, se verifica maior aproximação com a imagem-atributo, mesmo diante do caráter personalíssimo se tem a possibilidade de cedê-la a terceiros interessados. Isso pois, a disponibilidade da imagem se difere de outros direitos de personalidade, visto que, diante da expansão midiática, a imagem se associa facilmente a produtos e marcas. Assim, Rafael Marchetti Marcondes defende:

Com isso, o que se observou foi a flexibilização do direito à imagem em relação aos demais direitos de personalidade. O titular da imagem dela não pode se privar, isto é, aliená-la, porém, em decorrência das práticas de mercado, admite-se a sua disponibilização a terceiros, por período de tempo determinado, mediante contraprestação ou de forma gratuita.<sup>7</sup>

Ocorre que, como veremos a seguir neste trabalho, o viés patrimonial da imagem é negligenciado perante a Receita Federal do Brasil, ocasionando problema interpretativo dos critérios legais previstos no ordenamento jurídico nacional. Não apenas os jogadores de futebol, bem como as demais pessoas que tem na comercialização do serviço personalíssimo a sua fonte de riqueza, estão sofrendo sanções administrativas no âmbito tributário, pois o Fisco argumenta que por se tratar de direito personalíssimo, a imagem não poderia ser explorada por pessoa jurídica. Contudo, tal posicionamento da autoridade administrativa fere o ordenamento jurídico brasileiro.

## **2.1 O direito personalíssimo da imagem**

Conforme mencionado acima, o direito de imagem apresenta duas interpretações perante o ordenamento jurídico brasileiro. O presente trabalho traça a seguir a transição do direito personalíssimo da imagem, com seu viés protetor que trouxe a preservação da

---

<sup>7</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da imagem de artistas e esportistas. São Paulo: Quarter Latin, 2017. p. 44.

honra, da dignidade humana, bem como demonstra a permissão legal para que se possa comercializar a imagem, diante do seu caráter patrimonial.

A Constituição Federal buscou proteger a imagem, em seu caráter personalíssimo, ao incluí-la no rol de direitos fundamentais previstos no art. 5º, da Carta Magna. Como mencionado anteriormente, o inciso X, deste dispositivo constitucional, trouxe proteção para a imagem, preservando-se a honra, a dignidade da pessoa humana, sem que se pudesse divulgar a imagem de alguém com a mera intuição de prejudicá-la.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....  
 X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;<sup>8</sup>

Para este ponto, a doutrina utiliza o conceito de imagem-retrato<sup>9</sup>, pois assim se tem a ideia de que a imagem se encontra associada à pessoa de modo individual, ou seja, é internalizada. A utilização da imagem por terceiros, nesse ponto, teria um viés negativo para a pessoa, com sentido de violar sua honra, dignidade, assim houve vedação constitucional da utilização por terceiros. Pelo seu caráter personalíssimo, sequer é permitido que a pessoa busque divulgação, isso pois não há possibilidade, mesmo que sendo sua vontade pessoal, de se prospectar a imagem. Frisa-se:

Segundo a doutrina majoritária, tem-se que ato personalíssimo é o ato inderrogável, de estrita obrigação da pessoa objeto praticante, ou seja, ato personalíssimo é aquele ato que depende exclusivamente do indivíduo para ser completamente concretizado.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

<sup>9</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. Manual da tributação no esporte. São Paulo: Quarter Latin, 2020. p. 181.

<sup>10</sup> RODRIGUES, Meigan Sack; RODRIGUES, Edison Pereira. Atos personalíssimos e sua tributação. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 361-371.

Neste ponto, verifica-se que a imagem, ao ser considerada um direito personalíssimo, traz entendimento de que sua existência ocorre perante a própria pessoa. Assim, mesmo que se buscasse negociá-la, a imagem estaria incompleta, pois se tem, nesse aspecto, a ideia de preservação. Considerando-se que o ato personalíssimo é perfectibilizado apenas exclusivamente pelo indivíduo, verifica-se que não há em um ato personalíssimo a possibilidade de cessão de uso da imagem-retrato para exploração por outros.

Tal proibição de uso da imagem perante terceiros ocorre como forma de proteger o cidadão. Isso pois, a imagem seria vinculada de forma intrínseca à pessoa, devendo o ordenamento pátrio resguardá-la e preservá-la, para que não haja constrangimento. Ou seja, busca-se, nesta visão, proteger a honra da pessoa.

Assim, diante do caráter personalíssimo que a imagem apresenta, na visão constitucional de preservação da honra, sendo estritamente individual, a imagem como retrato da pessoa não pode ser considerada propriedade. Portanto, não há como ocorrer a cessão de uso da imagem-retrato para terceiros com viés de acréscimo patrimonial. Para Marcondes, o resguardo constitucional do art. 5º, inciso X, da CF, ao expor a inviolabilidade da imagem, demonstrou que o legislador buscou analisar o aspecto físico e sua divulgação, não podendo assim ser exposto, diante da preocupação com a honra da pessoa.<sup>11</sup>

Assim, verifica-se que houve preocupação do legislador constituinte no sentido que, de modo inédito no ordenamento jurídico brasileiro, buscou a proteção constitucional da imagem, trazendo resguardo quanto à sua veiculação e comercialização. A Constituição Federal protegeu, por meio do supracitado dispositivo, a fisionomia da pessoa humana, tanto em sua completude, quanto parte de seu corpo, suas características.

Contudo, não é neste aspecto que se demonstra a possibilidade de cessão de uso da imagem. Conforme mencionado anteriormente, a imagem é um direito *sui generis*, pois tem seu caráter personalíssimo, que visa a proteção da honra, como também tem seu caráter patrimonial, diante do apelo social que pode ser explorado economicamente. A

---

<sup>11</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da imagem de artistas e esportistas. São Paulo: Quarter Latin, 2017. p. 44.

doutrina conceituou a imagem, diante de seu caráter patrimonial, chamando-a de imagem-atributo.

## **2.2 A imagem-atributo e a possibilidade de cessão do uso do direito de imagem dos jogadores de futebol para e por pessoas jurídicas**

Nesse ponto, a imagem tem caráter patrimonial, pois há valor nela, tal seja pela notoriedade da pessoa envolvida, pelo seu crescimento midiático, ou publicitário. Isso pois, a imagem de uma pessoa tem facilidade de se vincular com marcas e objetos, diante de suas características próprias. Nota-se, portanto, que no tocante ao caráter patrimonial, se encontra um viés econômico, podendo ser explorado pela pessoa, diante da valorização da sua própria imagem. Logo, o legislador constitucional demonstrou a necessidade de tutelar tal caráter patrimonial da imagem, através do art. 5º, inciso V, da Constituição Federal.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....  
 V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;<sup>12</sup>

Percebe-se, portanto que, houve preocupação com o caráter econômico, isso pois, há previsão constitucional para indenização, diante do uso da imagem. Com isso, diante da capacidade social que a imagem carrega consigo, há com ela ganho de notoriedade e capacidade negocial. É conceitualmente chamada, neste aspecto, de imagem-atributo. Assim abordada por Rafael Marchetti Marcondes:

A palavra imagem, entretanto, não se refere apenas ao retrato, como visto anteriormente. Ela também assume o significado de conjunto de traços

---

<sup>12</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

característicos reconhecidos socialmente no tocante a uma pessoa, isto é, como o indivíduo é visto em seu círculo social em decorrência da reiterada observação de seu comportamento.<sup>13</sup>

Assim, evidencia-se que a principal característica, neste aspecto patrimonial do direito de imagem, é que a pessoa tenha notoriedade social, que possa vincular a imagem dela com alguma marca ou objeto para se ter o ganho econômico. No caso do presente trabalho, por se tratar de uma paixão nacional, o futebol proporciona que atletas com grande destaque no âmbito esportivo possam explorar sua imagem, devido a notoriedade resultante de seu trabalho, bem como haja interesse de empresas em utilizar da imagem destes atletas para expansão de seus produtos.

Logo, é no âmbito da imagem-atributo que a doutrina conclui que se tem a capacidade negocial e econômica da imagem. Marcondes expõe: “A imagem, antes considerada um mero reflexo das características físicas das pessoas, transformou-se em um direito que, apesar de não quantificável, tem, inegavelmente, valor econômico, sendo objeto de diversos negócios no mundo atual”.<sup>14</sup>

Assim, embora resguardado o direito constitucional que protegeu a imagem, é através da legislação infraconstitucional que se buscou tutelar a possibilidade de cessão do direito de uso da imagem, diante de seu caráter patrimonial. O primeiro momento em que o ordenamento jurídico brasileiro verificou a possibilidade de atos personalíssimos serem cedidos, diante de seu caráter patrimonial, foi na Lei dos Direitos Autorais:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:<sup>15</sup>

Nota-se que, tal dispositivo legal demonstra a capacidade do autor que detém o direito patrimonial, fruto do ato personalíssimo oriundo de seu trabalho na configuração

---

<sup>13</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da imagem de artistas e esportistas. São Paulo: Quarter Latin, 2017. p. 69.

<sup>14</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da imagem de artistas e esportistas. São Paulo: Quarter Latin, 2017. p. 37.

<sup>15</sup> BRASIL. Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

do direito autoral, de ceder para terceiros, diante do âmbito negocial que tal ato personalíssimo possui. Ocorre que, é através desse direito personalíssimo que atores, artistas, escritores possuem seu ganho patrimonial, assim, se houvesse vedação da negociabilidade, esses não teriam possibilidade de auferir renda em virtude de seu trabalho. É neste grupo de profissionais que se encontram os jogadores de futebol, objeto de análise do presente trabalho, pois é através de sua imagem, dentro do jogo, que se tem a valorização negocial, como abordado anteriormente.

Contudo, não é o ato personalíssimo em si, no caso de jogadores de futebol, a sua imagem, que é cedida para exploração por uma pessoa jurídica. O caráter negocial da imagem decorre da cessão da licença de uso dela, ou seja, a imagem-atributo é cedida pelo jogador de futebol para a pessoa jurídica que, por sua vez, irá negociar com terceiros interessados em explorá-la economicamente. Neste ponto, os autores Meigan Sack Rodrigues e Edison Pereira Rodrigues, expuseram que embora o contrato de cessão de uso de ato personalíssimo seja dependente do próprio ato personalíssimo em questão, que é intrínseco ao indivíduo, tal contrato é perfectibilizado, pois há vontade entre as partes.<sup>16</sup> No caso dos jogadores de futebol, ao cederem para pessoas jurídicas a possibilidade dessas realizarem os contratos de licença de exploração da sua imagem, não há violação da imagem-atributo.

A doutrina é certa ao buscar demonstrar que a cessão da imagem, através da pessoa jurídica para terceiros, é a forma da pessoa física aumentar seu patrimônio em virtude de seu trabalho, sendo esse intrinsecamente ligado à pessoa. Assim aponta a doutrina majoritária:

Se fosse considerado que o caráter pessoal (ou mesmo pessoalíssimo) da prestação de serviços é que não pode constituir objeto de pessoas jurídicas, cair-se-ia no absurdo de recusar a existência de toda e qualquer sociedade de prestação de serviço, absurdo esse rejeitado pela realidade do mundo contemporâneo.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> RODRIGUES, Meigan Sack; RODRIGUES, Edison Pereira. Atos personalíssimos e sua tributação. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 361-371.

<sup>17</sup> XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e tv, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 217-243.

Assim, considerando a realidade contemporânea, a própria legislação estabeleceu a inovação do caráter negocial de direitos personalíssimo, conforme anteriormente falado, através da Lei dos Direitos Autorais, em seu art. 49, da Lei n. 9.610/1998.<sup>18</sup> Na própria legislação, há a preservação da moral, conforme verifica-se no inciso I, do mesmo dispositivo legal<sup>19</sup>. Logo, o legislador buscou ter cuidado ao trabalhar o caráter personalíssimo do direito autoral. Morrone expõe: “Garantida constitucional e civilmente, a imagem é objeto de desejo das novas mídias, que trabalham majoritariamente com a exibição de imagens e sons, ambos protegidos pela Lei de Direitos Autorais”.<sup>20</sup>

Denota-se que, a imagem é um atrativo comercial, principalmente quando for de pessoas com notoriedade social, isso decorre da expansão midiática e a velocidade com que uma imagem se propaga. Marcondes aborda: “O direito deve adaptar-se às novas realidades sociais. Assim, o caráter da disponibilidade da imagem alcança uma maior amplitude”.<sup>21</sup>

Logo, a cessão da licença de uso do direito de imagem para terceiros, principalmente diante da ampliação digital com as novas tecnologias que se dispõem atualmente, tem sido realizada por jogadores de futebol. No Brasil, sabe-se da importância que o esporte tem para toda a população, sendo que os jogadores estão no centro da visibilidade gerada pelo futebol.

É neste sentido que, jogadores e clubes de futebol buscaram explorar economicamente a imagem. Deste modo, o art. 87-A, da Lei n. 9.615<sup>22</sup>, incorporado pela Lei n. 12.395/2011, e que possibilitou a cessão de uso e exploração do direito de imagem, teve importância normativa, para maior segurança jurídica dos atos praticados pelos

---

<sup>18</sup> Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

<sup>19</sup> I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

<sup>20</sup> MORRONE, Vinícius Leonardo Loureiro. Licença de uso de imagem – contrato válido ou fraude tributária? Revista Brasileira de Direito Desportivo, São Paulo, v. 25/2014, p. 231, 2014.

<sup>21</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da imagem de artistas e esportistas. São Paulo: Quarter Latin, 2017. p. 44.

<sup>22</sup> Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

atletas. Tal dispositivo estabelece, em seu parágrafo único<sup>23</sup>, que o jogador pode ceder à entidade de prática desportiva, detentora de seus direitos federativos, o valor máximo de 40% (quarenta por cento) da remuneração total do atleta, como direito de imagem. Ou seja, trouxe para o direito desportivo, de forma expressa, a possibilidade de cessão de exploração e de uso da imagem.

Deste modo, os jogadores de futebol passaram a negociar, com os clubes, tanto o salário, quanto a imagem. Atletas e clubes de futebol tiveram a possibilidade de negociar a exploração dos direitos de imagem, para que assim pudessem valorar e aumentar a remuneração, sendo que essa complementação ao pagamento deve explorar a imagem fora do ambiente de jogo, para que não se tenha o caráter salarial flagrado no caso.

A capacidade negocial do direito autoral foi precursora para que a doutrina visasse, através deste instrumento normativo, a possibilidade de cessão da imagem para terceiros. Contudo, foi através do art. 129, da Lei n. 11.196/2005, que o legislador concedeu expressamente a disponibilidade da cessão da imagem para terceiros.

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.<sup>24</sup>

Observa-se de tal dispositivo que, o legislador concedeu ao contribuinte a possibilidade de escolha quanto à cessão da exploração de serviços intelectuais, em caráter personalíssimos, se por meio de pessoa jurídica ou não. Embora não houvesse norma anterior que vedasse a cessão da exploração econômica do direito de imagem para pessoas jurídicas, tal lacuna foi preenchida através do dispositivo citado. Assim, traz ao contribuinte maior força normativa para que possa realizar seus negócios jurídicos, em

---

<sup>23</sup> Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem.

<sup>24</sup> BRASIL. Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

tese, sem que tenha risco de autuação administrativa, por eventual posicionamento discordante da Receita Federal do Brasil.

Neste ponto, importante destacar que o direito de imagem aqui abordado não significa o mesmo que o direito de arena. O direito de arena é negociado pelas associações desportivas, com as emissoras de televisão, na negociação da imagem dos jogos e competições, ou seja, a transmissão dos eventos.<sup>25</sup>

Tal negociação possui previsão legal para que ocorra o repasse dos direitos dos atletas pelas transmissões, visto que são as imagens dos atletas que movem o evento. O ordenamento jurídico brasileiro prevê que tal pagamento, o chamado direito de arena, ocorra por meio dos sindicatos dos atletas, visto que tal direito possui natureza salarial. Assim sendo, o direito de arena não pode ser cedido e deve ter recolhido sob sua remuneração e os tributos indicados às pessoas físicas.

Destaca-se que a licença de uso de imagem, concedida a possibilidade de cessão e exploração por pessoas jurídicas, garantidas legalmente, nos termos do art. 129, da Lei n. 11.196/05, não é a mesma imagem que se conceitua como direito de arena. Tal direito é pago aos atletas, através do seu sindicato, como mencionado anteriormente.

Assim, a imagem que o presente trabalho busca demonstrar a capacidade de cessão para terceiros é aquela que tem viés publicitário, midiático, porém que não se encontra na arena de jogo, não seja objeto da transmissão do espetáculo desportivo. Há também, para a doutrina, diferença quanto à titularidade do direito de imagem e direito de arena. Vejamos:

Inicialmente, cabe destacar a titularidade de tais direitos. O direito de imagem, como direito personalíssimo, é de titularidade do atleta, dono da imagem, e é ele quem perceberá a remuneração contratualmente pactuada, de forma direta, enquanto o direito de arena é de titularidade da entidade de prática desportiva, possuidora dos direitos de imagem dos confrontos em que esteja envolvida.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> MORRONE, Vinícius Leonardo Loureiro. Licença de uso de imagem – contrato válido ou fraude tributária? Revista Brasileira de Direito Desportivo, São Paulo, v. 25/2014, p. 231-241, 2014.

<sup>26</sup> MORRONE, Vinícius Leonardo Loureiro. Licença de uso de imagem – contrato válido ou fraude tributária? Revista Brasileira de Direito Desportivo, São Paulo, v. 25/2014, p. 234, 2014.

Assim, diante da diferença da titularidade sob tais direitos, verifica-se porque é vedada a cessão do direito de arena. Isso pois, os clubes desportivos são os responsáveis por tal direito. Contudo, o art. 129, da Lei n. 11.196/05, ao permitir a cessão de serviços personalíssimos para pessoas jurídicas, no tocante à imagem, é aquela que não pertence ao jogo de futebol em si, cuja titularidade é do jogador de futebol. A cessão de exploração que ocorre entre clube e atleta, nesse caso, deve obrigatoriamente ocorrer fora do ambiente de jogo. Exemplificando, no momento que o clube de futebol produz um vídeo para promoção do atleta ou produtos, como máscaras e perucas, que são ligados à imagem do atleta, verifica-se a exploração econômica da imagem do atleta.

Deste modo, será abordado no presente trabalho a permissibilidade de cessão do direito de imagem, de titularidade dos jogadores de futebol, expressamente possibilitada pelo art. 129, da Lei n. 11.196/2005. Como será visto no presente trabalho, o advento desse dispositivo legal possibilitou a discussão jurídica da cessão de uso do direito de imagem, isso pois a Receita Federal do Brasil possui entendimento contrário à lei, originando, assim, diversas autuações fiscais.

### **3 O “planejamento tributário” em casos de cessão de direito de imagem**

O planejamento tributário tem grande relevância na discussão econômica e jurídica no Brasil. Diante desse fato notório, evidencia-se a necessidade de observar determinados critérios que possibilitam a utilização desta técnica. Marco Aurélio Greco expõe: “O planejamento seria a atividade lícita e eficaz, por parte do contribuinte, com vistas à redução da carga tributária; já a elisão seria o efeito dessa atividade (e não propriamente a atividade)”.<sup>27</sup>

Logo, verifica-se que o planejamento tributário é a busca realizada pelo contribuinte para pagar, de forma lícita, menos tributos. Em determinados casos, que não serão objeto de análise do presente trabalho, o planejamento pode apresentar que será mais econômico ao contribuinte que se faça a tributação na figura da pessoa física. Em

---

<sup>27</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 13, nota 1 *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 36.

outros casos, como no objeto de análise em questão, o planejamento pode apontar para maior economia tributária na figura da pessoa jurídica.

Os princípios da liberdade econômica e da livre-iniciativa foram protegidos pela Constituição Federal, através do art. 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único<sup>28</sup>. Com isso, percebe-se que houve preocupação do legislador constitucional em reconhecer a possibilidade de se empreender e assim, permitiu ao contribuinte buscar licitamente formas de realizar a economia tributária. Portanto, verifica-se que o planejamento tributário está intrinsecamente ligado a estes princípios constitucionais que determinam a proteção à liberdade econômica.

Quanto ao planejamento tributário, importante destacar que tal prática é lícita perante o ordenamento jurídico brasileiro. Isso pois, nos termos do Sistema Tributário Nacional, conforme se extrai da obra de Martha Leão, a Constituição Federal de 1988 buscou estabelecer um espaço rígido para que o Estado exercesse o poder de tributar. Para a autora, o constituinte determinou que houvesse um impedimento de imposição de tributos pelo Estado, sendo que tal trava constitucional seria validada pela liberdade econômica, em decorrência da rigidez estabelecida para que ocorra a tributação.<sup>29</sup>

Deste modo, verifica-se que o planejamento tributário está constitucionalmente protegido, visto que a proteção a liberdade, concedida pela Constituição Federal, traz consigo, um limite ao Estado para que não ocorra a tributação de atos realizados pelo contribuinte pela simples escolha de se ter economia tributária. Logo, Martha Leão expõe: “Trata-se, portanto, de um sistema de previsibilidade, que tem como consequência o reconhecimento de um espaço de liberdade ao contribuinte”.<sup>30</sup>

Percebe-se que o contribuinte possui o direito fundamental de economizar tributos. Isto é, diante da imposição rígida de se tributar, o Sistema Constitucional

---

<sup>28</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

.....  
 IV - livre concorrência;  
 .....

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

<sup>29</sup> LEÃO, Martha. O livre exercício de atividade econômica, o direito de economizar tributos e a jurisprudência brasileira. Revista de Direito Recuperacional e Empresa, São Paulo, v. 13/2019, p. 1-10, 2019.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

Brasileiro estabeleceu, em contrapartida, a possibilidade de se utilizar de técnicas que visassem a economia tributária, dando aspecto de direito fundamental a elas. Martha Leão disserta: “Noutro dizer, o direito fundamental de economizar tributos pode ser reconstruído a partir do reconhecimento de que o dever de pagá-los encontra limites rígidos na Constituição brasileira”.<sup>31</sup>

Ainda, quanto à possibilidade do contribuinte buscar economia tributária, verifica-se que não há norma que proíba o contribuinte de realizar práticas que resultem em pagar menos tributos. Cassiano Menke assim expõe: “Inexiste, a rigor, como se disse, enunciado normativo capaz de autorizar que o poder público desconsidere atos e negócios quanto aos quais o particular, ao realizá-los, buscou, com licitude e verdade, pagar um volume menor de tributos em suas operações”.<sup>32</sup>

Logo, o planejamento tributário, de acordo com a doutrina exposta, é permitido constitucionalmente, diante do princípio constitucional da liberdade econômica. Percebe-se que a rigidez normativa para a criação e cobrança de tributos pelo Estado, determina que práticas que visam a economia tributária sejam direitos fundamentais do contribuinte. Ou seja, ao inexistir norma que vede a busca pela economia de tributos em um planejamento tributário, faz com que tal prática esteja permitida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

No tocante ao direito de imagem, objeto de análise do presente trabalho, a discussão sobre o uso do planejamento tributário decorre da validade do art. 129, da Lei n. 11.196/2005.<sup>33</sup> Conforme será observado posteriormente, tal dispositivo legal foi objeto de análise no Supremo Tribunal Federal, através da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66, em que se declarou sua validade dentro do ordenamento jurídico.

A discussão referente ao dispositivo citado, decorreu da interpretação da autoridade administrativa de que a cessão do uso de exploração da imagem, da pessoa

---

<sup>31</sup> *Ibidem*.

<sup>32</sup> MENKE, Cassiano. ‘Propósito negocial’ e o planejamento tributário: análise da mistificação à inconstitucionalidade. JOTA. São Paulo, 11 jul. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/proposito-negocial-e-o-planejamento-tributario-11072020>. Acesso em: 26 set. 2022.

<sup>33</sup> Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

física para pessoa jurídica, incidiria conceitualmente em erro. A Receita Federal do Brasil tinha entendimento no sentido de que era vedada a cessão de uso da imagem, por considerar que esta seria direito estritamente personalíssimo, havendo a possibilidade apenas de comercializá-la a partir da pessoa física e com isso, seria vedado o planejamento tributário quanto a esse direito, em pessoas jurídicas.

Conforme será visto posteriormente, tal entendimento administrativo não encontrou respaldo jurídico, isso pois considera-se que o art. 129, da Lei n. 11.196/05 apenas elucidou entendimento de que poderia ser cedido para pessoa jurídica a exploração do direito de imagem, visto que em momento algum, no ordenamento jurídico brasileiro, se proibiu tal prática. Assim, ainda que anteriormente houvesse lacuna normativa, permitindo interpretação diferente da autoridade administrativa, após o dispositivo legal mencionado entrar no ordenamento jurídico, a manutenção dessa interpretação, pela Receita Federal do Brasil, violaria a separação dos poderes. Isso pois, no momento que a autoridade administrativa ignora a disposição legislativa, tal ato fere o princípio da separação dos poderes.

Contudo, o planejamento tributário tem determinadas regras que, se não verificadas, impedem a sua ocorrência. Neste sentido, caso o contribuinte simule determinado ato para resultar em menor pagamento de tributos, maquiando ou não seu acontecimento, resultaria em um planejamento tributário ineficaz e, posteriormente, podendo levar à autuação fiscal e imputação de crime de sonegação fiscal.

O planejamento tributário é uma prática pela qual o contribuinte irá verificar qual maior economia de tributos, de forma lícita, sendo que a elisão fiscal decorrente desta atividade é sua consequência. Infere-se que o presente trabalho irá utilizar conceitualmente o instituto da elisão fiscal para determinar o planejamento tributário de forma lícita. Contudo, destaca-se que doutrinariamente, há discussão sobre qual seria a forma correta de nomear tal consequência lícita do planejamento tributário, sendo exposto por determinados autores como se fosse corretamente chamada de elusão fiscal, ou ainda, evasão fiscal.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> “Do ponto de vista estritamente técnico, no comportamento deste contribuinte que se desvia de fatos geradores, o que ele faz é eludir o nascimento da obrigação tributária, daí porque parte da doutrina defende, acertadamente, que não há que se falar em elisão, e sim em elusão fiscal. Por quê? Porque elisão é substantivo do verbo elidir, o que significa esconder. Aquele contribuinte que está desviando-se dos fatos geradores não esconde, não elide a obrigação tributária; ele a elude, ou seja, ele se desvia dela. Daí porque

Ainda, no tocante ao planejamento tributário, verifica-se que é possível utilizar, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, a elisão fiscal para que ocorra maior economia tributária. Assim, a autoridade legislativa buscou, em determinados momentos, que se criassem institutos que visassem a redução da elisão fiscal, ou, ainda, normas legais que fossem estritamente antielisivas. Tal conceito foi matéria de discussão no Supremo Tribunal Federal, no momento da criação do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, através da Lei Complementar n. 104/2001.

Quanto ao planejamento tributário referente ao direito de imagem de jogadores de futebol, extrai-se que, o ordenamento jurídico brasileiro baseia-se, constitucionalmente, sobre os princípios da liberdade econômica e da livre-iniciativa. Assim, denota-se que o contribuinte pode, realizar práticas para que explore economicamente sua imagem, diante de sua notoriedade social. Com isso, o legislador ordinário possibilitou, diante do art. 129, da Lei n. 11.196/05, que o contribuinte realizasse a cessão do uso da imagem para a exploração econômica por pessoas jurídicas que, por sua vez, transacionem com terceiros, podendo ser clubes de futebol ou empresas de variados ramos.

### **3.1 A perspectiva jurídica do art. 129, da Lei n. 11.196/05, a partir da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66, do Supremo Tribunal Federal**

Quanto à discussão jurídica do art. 129, da Lei n. 11.196/05, o Supremo Tribunal Federal julgou a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66, que discorreu sobre a validade do dispositivo legal mencionado.

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas,

---

seria correto falar em elusão como contraponto da evasão fiscal. Mas correntemente se adotou o termo elisão e, portanto, nós aqui falaremos em elisão, já compreendendo que o fenômeno é de eludir, de desviar-se da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.” SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord). Curso de direito tributário. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 289, *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 38

sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.<sup>35</sup>

Tal ação possuiu a seguinte ementa:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário, na conformidade da ata de julgamento, por maioria, **em julgar procedente o pedido formulado na ação para declarar a constitucionalidade do art. 129 da Lei n 11.196/2005**, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Rosa Weber. Não votou o Ministro Nunes Marques por suceder o Ministro Celso de Mello, que já havia proferido voto em assentada anterior. Afirmou suspeição o Ministro Roberto Barroso. Sessão Virtual de 11.12.2020 a 18.12.2020. (grifos originais)<sup>36</sup>

Ao analisarmos o caso, verificamos que a Ação Declaratória de Constitucionalidade foi ajuizada pela Confederação Nacional de Comunicação Social (CNCOM), requerendo, basicamente, que fosse considerado válido o art. 129 da Lei n. 11.196/2005. Primeiramente, a CNCOM dispôs que a discussão quanto à validade do referido dispositivo legal era de extrema importância, visto que havia dissídio jurisprudencial, tanto na Justiça do Trabalho, ao se verificar a natureza ou não de relações de trabalho entre empresa e prestadores de serviços, quanto na Justiça Federal, no âmbito principal referente ao Direito Tributário. Ainda, a CNCOM buscou amparar também o dissídio jurisprudencial nas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais,

---

<sup>35</sup> BRASIL. Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade 66. Recorrente: Confederação Nacional da Comunicação Social – CNCOM. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2021]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5794122>. Acesso em: 06 set. 2022.

majoritariamente contra a aplicação do art. 129 para prestadores de serviços intelectuais, artísticos e culturais.

Destaca-se que, a autora da ação buscou demonstrar que a Constituição Federal tem como característica basilar, a liberdade econômica e a presunção da livre iniciativa. Extrai-se, inicialmente, que o artigo 1º, inciso IV, da Carta Magna já preza pela proteção deste direito ao indivíduo:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

.....  
IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;<sup>37</sup>

De igual norte, o art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, bem como aquele que é considerado como o principal dispositivo constitucional previsto, art. 5º, *caput*, incisos II e XIII, também têm grande abordagem quanto o respaldo ao princípio basilar da livre iniciativa e proteção individual:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....  
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

.....  
XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

<sup>38</sup> *Ibidem*.

Assim, a argumentação da parte autora na ADC n. 66, foi no sentido de que, por haver princípios basilares constitucionais que promovem a livre iniciativa, o art. 129, da Lei 11.196/05, encontra-se em plena sustentação normativa. Isto é, segundo a autora, nossa Constituição expôs sentido liberal no tocante à disposição de direitos negociais, o qual se enquadra o direito de imagem, que por sua vez, estabelece autorização legal para cessão de uso por pessoas jurídicas.

Ademais, a autora da ação cita o art. 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único, da Constituição Federal<sup>39</sup>, como fortalecedor da previsão constitucional e respaldo de validade do dispositivo legal discutido. Portanto, se verifica que a liberdade econômica e a livre iniciativa individual, para a autora, devem ser respeitadas e com isso se tem a validade constitucional do art. 129, da Lei n. 11.196/05.

Conforme os artigos constitucionais citados, há, portanto, clara evidência de que nossa Constituição assegura o direito fundamental da liberdade. E, o legislador infraconstitucional buscou, no art. 129, da Lei n. 11.196/05, conceder maior permissão à pessoa detentora do direito de imagem, para que essa pudesse, de acordo com sua vontade, ceder ou não a terceiros a exploração comercial.

Neste sentido, a CNCOM alegou que a norma discutida era de extrema relevância para a liberdade, permitindo que o agente privado pudesse optar por um modelo de produção mais eficiente ao seu negócio, também sob aspecto do planejamento tributário. Ainda, a autora sustentou que a autonomia do contribuinte era resultante de duas formas, sendo como pretende realizar a atividade, bem como a previsão no ordenamento jurídico que o negócio se encontra.

Diante desse fato verifica-se que, a pessoa física que pretende ceder a exploração da sua imagem para empresa, buscando economia tributária lícita, conforme disposição legal que lhe garante tal possibilidade (art. 129, da Lei n. 11.196/05), tem plena garantia de que não tenha penalizações futuras. Contudo, a autoridade administrativa e judiciária

---

<sup>39</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

.....  
 IV - livre concorrência;

.....  
 Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

que buscava vedar tal possibilidade, agia de modo inconstitucional, na visão da autora da ação.

Assim, buscou a autora discutir a razão pela qual autoridades jurídicas e administrativas não aplicavam o dispositivo legal, sendo que expressamente permitido no ordenamento pátrio. Ao final, a autora da ação sustentou que a legalidade tributária impede que órgãos judiciais e administrativos criem critérios, sob sua perspectiva, para deslegitimar a escolha do contribuinte quanto à escolha de exercício de sua atividade econômica e seu regime fiscal adequado.

O Presidente da República sustentou que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aplicava o art. 129 da Lei n. 11.196/05, quando não se verificava relação de emprego entre as partes. Ainda, sustentou que o dispositivo legal referido não possui impeditivo ao auditor fiscal no tocante à análise de existência de vínculo trabalhista entre as partes, bem como não afasta a ocorrência do fato gerador decorrente da caracterização da relação de emprego.

A relatora da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66, Ministra Cármen Lúcia, proferiu seu voto no sentido de declarar que o dispositivo legal discutido era compatível com a Carta Magna, sob aspectos de que, em primeiro ponto, o art. 129, da Lei n. 11.196/05 enquadrava-se nas diretrizes constitucionais, sendo seus basilares o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, presentes nos artigos 5º, inciso XIII e 170, parágrafo único, ambos da Constituição Federal.

Destacou a relatora que, diante da alegação da autora sobre os princípios constitucionais da liberdade econômica e livre iniciativa, bem como a garantia constitucional do direito fundamental da liberdade, o art. 129, da Lei n. 11.196/05 encontrou harmonia constitucional, diante do fundamento pátrio da liberdade de iniciativa emanado pela Constituição Federal. Assim, para Cármen Lúcia, verificou-se que tal dispositivo infraconstitucional se relaciona e possui respaldo do art. 5º, inciso XIII e art. 170, parágrafo único, ambos da Constituição Federal.

Depreende-se do voto proferido pela relatora que há na Constituição Federal, sob ótica do Supremo Tribunal Federal, a garantida constitucional do direito fundamental da liberdade, bem como os princípios e diretrizes da liberdade de agir do indivíduo. Sendo

que, no presente caso, diante da negociabilidade da cessão de exploração do direito de imagem, uma possibilidade garantida constitucionalmente e facultada ao indivíduo.

Ainda, infere-se do voto:

Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República.<sup>40</sup>

Portanto, a relatora do caso entendeu que a norma legal constante no art. 129, da Lei n. 11.196/05, possibilitou ao indivíduo, no âmbito negocial da imagem, que exerça a escolha de realizar a cessão ou não da imagem. Ademais, infere-se do voto que a autoridade administrativa, bem como a autoridade judicial, não poderá negligenciar a faculdade do cidadão de optar por um regime tributário mais eficaz para que realize a exploração da sua imagem.

Assim sendo, verifica-se que a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66, julgada pelo Supremo Tribunal Federal, declarou a constitucionalidade do art. 129, da Lei 11.196/05, que possibilita às pessoas físicas a possibilidade de cederem a licença de uso da exploração comercial da imagem para pessoas jurídicas. Conforme anteriormente exposto, ainda na análise da exordial que originou a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66, autoridades administrativas e judiciais não respeitavam o dispositivo legal em discussão.

Neste ponto, auditores da Receita Federal autuavam diretamente as pessoas físicas sob alegação de que estas não estavam pagando corretamente o Imposto de Renda de Pessoa Física. Ocorria que a Receita Federal do Brasil considerava que a exploração por pessoas jurídicas seria apenas uma forma da pessoa física “maquiar” seus ganhos, para

---

<sup>40</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade 66. Recorrente: Confederação Nacional da Comunicação Social – CNCOM. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2021]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5794122>. Acesso em: 06 set. 2022.

que pagasse Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, o qual possui alíquotas menores, logo seria pago um valor menor ao Fisco nacional.

Contudo, extrai-se do voto da Ministra Cármen Lúcia, relatora do caso, que tal presunção da Receita Federal é errônea, não havendo a previsibilidade legal para tanto. Neste ponto, fundamentou:

Entretanto, a regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais.<sup>41</sup>

Assim, o entendimento do Supremo Tribunal Federal foi no sentido de que o dispositivo legal discutido é constitucional, sob fundamentação de que a Constituição Federal definiu a mínima interferência na liberdade econômica como garantia fundamental, bem como o princípio da livre iniciativa, que também possui resguardo na carta constitucional. É cristalino o entendimento da relatora de preservar os critérios negociais celebrados pelas partes, desde que dentro da legalidade necessária quanto ao planejamento tributário.

Logo, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o contribuinte pode explorar economicamente atos e serviços personalíssimos, por meio de pessoas jurídicas. Assim, no tocante ao objeto de análise do presente estudo, verifica-se que os jogadores de futebol podem constituir empresas para que essas, por sua vez, explorem economicamente a cessão do uso da imagem do atleta. Extrai-se da ADC n. 66, do STF, que o art. 129, da Lei 11.196/05 contempla os princípios constitucionais da liberdade econômica e livre-iniciativa. Portanto, o jogador de futebol tem a possibilidade de ceder para que essa pessoa jurídica estabeleça negócios jurídicos tanto com os clubes de futebol, detentores dos direitos econômicos, quanto com terceiros que estejam interessados na vinculação daquele jogador com a sua marca.

### **3.2 O Caráter Interpretativo do artigo 129, da Lei n. 11.196/05**

---

<sup>41</sup> *Ibidem.*

Neste ponto do trabalho, será apresentada corrente doutrinária que considera o art. 129, da Lei n. 11.96/05, não foi inovador quanto à possibilidade de cessão da exploração comercial do direito de imagem. Ocorre que, segundo tal corrente doutrinária, o art. 129, da Lei n. 11.196/05 estabeleceu legislativamente a possibilidade que já era aceita nas operações tributárias, visto que não havia dispositivo legal que vedasse a cessão da exploração econômica do uso do direito de imagem por pessoas jurídicas.

Assim, a doutrina entende que o art. 129, da Lei n. 11.196/2005, não foi inovador ao prever expressamente a negociação da imagem, através da cessão de uso, mas na verdade tal dispositivo teria um caráter interpretativo daquilo que já era possibilitado anteriormente, como por exemplo na Lei n. 9.610/1998, pois nunca houve vedação expressa da cessão de uso do direito de imagem. Roque Antonio Carraza expõe:

Em outros falares, o artigo 129, da Lei nº. 11.196/05, apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, e não as pessoas físicas que as integram. Temos, portanto, a contrario sensu, que, em relação a estas pessoas físicas, a norma em pauta somente declarou situações de não-incidência a ela preexistentes. *Venia concessa*, tomando por empréstimo a sabedoria popular, choveu no molhado.<sup>42</sup>

Na visão do autor, depreende-se que já era possibilitada a cessão de exploração do direito de imagem a terceiros. Tal opinião doutrinária demonstra ligação com o princípio da estrita legalidade tributária, isso pois, nos termos do Direito Tributário, é devido que lei determine a criação de tributos, bem como suas devidas alterações.

Deste modo, como não havia, no ordenamento jurídico brasileiro, vedação legal à cessão de exploração do direito de imagem a terceiros, demonstra-se que é permitido ao contribuinte tal possibilidade. Logo, sob a luz da doutrina, a Lei n. 11.196/2005, não houve inovação ao se estabelecer a previsão legal, mas na verdade apenas elucidou para que não houvesse maiores prejuízos ao contribuinte, de que há sim possibilidade de

---

<sup>42</sup> CARRAZA, Roque Antonio. O caráter interpretativo do art. 129, da lei n. 11.196/05. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 245-259.

cessão do uso do direito de imagem e, com isso, os jogadores de futebol têm a possibilidade de explorá-la economicamente, diante do caráter negocial de sua imagem.

De igual ponto, Antonio Carlos Garcia de Souza e Rubem Perlingeiro entendem que o art. 129, da Lei n. 11.196/05, aborda o caráter meramente normativo, visto que o entendimento exposto dentro da norma, era aquele que já se tinha, com a legislação vigente no momento da sua publicação.<sup>43</sup> Depreende-se que o art. 129, da Lei n. 11.196/05, foi um validador do ordenamento jurídico, concedendo maior segurança jurídica aos contribuintes, diante da permissibilidade normativa criada pelo legislador. Ainda, quanto à interpretação, os autores expuseram:

Com efeito, a lei tributária interpretativa não necessariamente interpreta um único dispositivo de lei nem mesmo um conjunto de dispositivos de uma mesma lei. A interpretação pode ser de toda uma sistemática de tributação, extraída da combinação de diversos dispositivos legais, de uma ou mais leis, contemporâneas ou não.<sup>44</sup>

Assim, a Lei n. 11.196/2005 é conhecida como “Lei do Bem”, pois o legislador concedeu diversos incentivos fiscais aos contribuintes. No caso em análise, não se encontra um incentivo fiscal, mas na verdade a liberdade negocial entre as partes. Tal liberdade negocial é de extrema importância para o contribuinte, pois, conforme será visto posteriormente, no momento da criação legislativa da norma em discussão, havia também discussão quanto ao parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional, que para parte da doutrina foi uma espécie de vedação negocial.

Contudo, Roque Antonio Carraza disserta: “Portanto, em nosso direito positivo, a circunstância dos serviços profissionais serem de caráter personalíssimo nunca impediu que as sociedades civis que os prestam fossem alcançadas exclusivamente pelo IRPJ”.<sup>45</sup>

A cessão, neste contexto, seria da licença de uso para que a empresa responsável pela imagem do jogador pudesse negociá-la tanto com o clube, em atividades que não

---

<sup>43</sup> SOUZA, Antonio Carlos Garcia de; PERLINGEIRO, Rubem. Do caráter interpretativo do art. 129 da lei n. 11.196, de 21.11.2005, e da oportunidade da chamada emenda 3, de 2006. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 373-389.

<sup>44</sup> *Ibidem*.

<sup>45</sup> CARRAZA, Roque Antonio. O caráter interpretativo do art. 129, da lei n. 11.196/05. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 245-259.

intrínsecas ao espetáculo televisionado, bem como com demais empresas que quisessem utilizar a imagem do jogador em seus respectivos produtos. A doutrina, neste ponto de análise, demonstra que o direito de se comercializar serviços personalíssimos, como no caso a imagem, não tinha proibição legal, portanto poderiam as empresas assim fazer. Ademais, a previsibilidade legal atingida pela Lei n. 11.196/05 trouxe garantia aos contribuintes dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro expõe, em sua visão, que o art. 129, da Lei 11.196/05, ainda possui uma barreira quanto à desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Isto é, além de ser uma norma validadora da cessão de uso para exploração do direito de imagem por terceiros, tal dispositivo legal também impediria que, caso não ocorra atos ilícitos, ocorresse a desconsideração da personalidade jurídica para responsabilização dos sócios das empresas, na figura das pessoas físicas.

Deste modo, o artigo 129 da Lei n. 11.196/05 impede a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, salvo se comprovada pela fiscalização que a pessoa jurídica não existe na realidade econômica, ou que a sua criação tem vício quanto à finalidade, ou ainda, haja confusão patrimonial com os seus sócios, sendo insuficientes as alegações caras ao Direito do Trabalho, como a exclusividade e habitualidade da prestação, notadamente nessa seara científica, artística e cultural.<sup>46</sup>

Assim, verifica-se neste ponto que, caso não ocorra ilicitude nos atos praticados pelos contribuintes, segundo o doutrinador, não há possibilidade de ocorrer a aplicação do instituto de desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ), visto que o art. 129, da Lei n. 11.196/05, possibilitaria a cessão de exploração de direito de imagem. Conforme será visto no tópico seguinte, existia no momento de criação do dispositivo ora discutido, também discussão referente ao art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, criado pela Lei Complementar n. 104/2001. Assim, a discussão que permeou ambos os dispositivos legais se formaram sobre o combate ou não da elisão fiscal ou da evasão fiscal. Entende a doutrina, bem como o Supremo Tribunal Federal, conforme será visto,

---

<sup>46</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A natureza interpretativa do art. 129 da lei n. 11.196/05 e o combate à elisão abusiva na prestação de serviços de natureza científica, artística e cultural. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 433-449.

que há permissibilidade de práticas elisivas para que seja possível a realização, dentro dos limites da legalidade, dos planejamentos tributários lícitos.

### **3.3 O sentido antielisivo da norma jurídica baseada no parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, sob perspectiva da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, do Supremo Tribunal Federal**

A Lei Complementar 104, de 2001, incluiu no Código Tributário Nacional, o parágrafo único do art. 116. Tal dispositivo legal criou extensa discussão doutrinária, pois a partir da leitura de tal norma legal, infere-se que a autoridade administrativa poderá não considerar determinadas práticas realizadas pelo contribuinte, caso verifique que tais práticas possuem intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos que constituem a obrigação tributária.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.<sup>47</sup>

Ocorre que, tal norma legal foi considerada, em primeiro plano, como uma norma antielisiva, isto é, o parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional teria o intuito inicial de impedir que o contribuinte realizasse atos apenas para que se pudesse obter economia tributária na relação negocial. Deste modo, percebe-se a relevância do estabelecimento deste dispositivo, quanto à discussão referente ao planejamento tributário, visto que a liberdade negocial e a garantia constitucional da liberdade econômica colidem contra a barreira criada pelo art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

---

<sup>47</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

Diante desta problemática, foi julgado no Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade, n. 2.446, originária no Distrito Federal, que visou declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, visto que tal dispositivo se contrapunha aos princípios da legalidade, da legalidade estrita no direito tributário, bem como da separação dos poderes, sendo que tais fundamentos encontrariam respaldo nos artigos 2º, 5º, inciso II, 37 e 150, inciso I, todos da Constituição Federal. Contudo, tal ação foi julgada improcedente, conforme verifica-se na ementa:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão do Plenário, na conformidade da ata de julgamento, por maioria, **julgar improcedente o pedido formulado na ação direta de inconstitucionalidade**, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes. Sessão Virtual de 1.4.2022 a 8.4.2022.<sup>48</sup>

Tal ação foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio (atualmente denominada Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC), sob alegações de que a criação do parágrafo único do art. 116, vedaria a possibilidade de o contribuinte escolher a forma legalmente adequada para determinada operação tributária. Isso pois, a autoridade administrativa fiscal estaria apta a verificar qual “operação teria maior arrecadação fiscal” e, assim, autuar e punir o contribuinte. Tal ato, na visão da autora da ação, iria radicalmente contra o princípio da legalidade.

Quanto ao ponto da separação dos poderes, a discussão jurídica ocorreu, pois a Lei Complementar 104/2001 foi proposta através de Projeto de Lei Complementar, n. 77/1999, elaborada pelo Ministro da Fazenda à época. Ademais, sua eficácia legislativa iniciou através da Medida Provisória n. 66/2002. A autora buscou expor que o princípio

---

<sup>48</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446. Recorrente: Confederação Nacional de Comércio – CNC. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 06 set. 2022.

constitucional da legalidade deveria ser impeditivo para a criação de dispositivo legal que visasse barrar a liberdade de o contribuinte exercer sua escolha diante de qual operação tributária é mais vantajosa ou não.

Neste ponto, importante analisarmos a opinião doutrinária referente ao princípio da legalidade. Assim, disserta Leandro Paulsen:

A legalidade tributária, por sua vez, agrega à garantia geral da legalidade um conteúdo adicional, qualificando-a em matéria de instituição e de majoração de tributos. (...)

A referência não apenas a “exigir”, mas especificamente a “aumentar”, torna inequívoco que inclusive o aspecto quantitativo do tributo precisa estar definido em lei (...). A lei é que estabelece o quantum debeatur e somente a lei pode aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota.<sup>49</sup>

Nota-se que, para o doutrinador Leandro Paulsen, a legalidade é elemento fundante para a relação tributária, visto que é através da lei que se pode buscar a modificação dos tributos. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a legalidade traz consigo a ideia de que é o legislador eleito pelo povo o responsável pela formação das leis, havendo confusão entre os poderes se a confecção legislativa ocorrer por parte do Poder Executivo.<sup>50</sup> Ademais, Sacha Calmon complementa sobre o princípio da legalidade, este como um precursor de demais princípios:

Cumprir observar, portanto, que a ideia tipificante abomina o concurso da Administração e do Judiciário na estruturação da lei fiscal. Todavia, importa notar que a tarefa tipificante, quando acentua o papel da lei, não significa que uma só lei tipifica o tributo. A tipicidade do tributo, de suas espécies, dos impostos em particular, em face do nosso sistema constitucional, congrega o concurso da Constituição das leis complementares e das leis ordinárias. O perfil típico de um tributo é normativo, para atingi-lo é necessário o amálgama de várias leis, inclusive das isençiais.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 145.

<sup>50</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 209.

<sup>51</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 215.

Neste ponto, Sacha Calmon Navarro Coêlho expõe que a confusão entre a administração pública e o Poder Legislativo não pode ocorrer. Tal confusão, traria prejuízos aos basilares do princípio da legalidade, ou seja, haveria problema se a norma constituída possuía ou não validade. Na análise do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a atuação da administração pública no tocante à verificação de atos dos contribuintes não podem ser antecedentes à ocorrência dos fatos geradores, visto que desse modo se feriria o princípio da legalidade. É nesse sentido que a Ministra Cármen Lúcia, relatora do caso, expõe sua fundamentação, como será visto posteriormente.

Ainda, a Confederação Nacional do Comércio, em sua exordial, buscou expor a diferença entre elisão fiscal, que é permitida pelo ordenamento jurídico, diante de lacunas jurídicas, bem como permissibilidades expostas ou não pelas autoridades administrativas, fiscais, legislativas e judiciárias, e evasão fiscal, com vedações jurídicas, diante do seu caráter dissimulatório, visto que são utilizadas práticas que visam enganar a autoridade fiscal, conforme será visto posteriormente.

Para a Ministra Cármen Lúcia, relatora do caso, a alegação de violação ao princípio da legalidade estrita, constante no art.150, inciso I, da Constituição Federal, não merece prosperar. Isso pois, segundo a relatora, a inclusão do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, apenas se refere aos atos cujo fato gerador já ocorreram, de modo que se houver ilicitude quanto à prática de tais atos, há expressa necessidade de ação da administração pública. Infere-se do voto da relatora:

O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446. Recorrente: Confederação Nacional de Comércio – CNC. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 06 set. 2022.

Deste modo, depreende-se que caso não tenha ocorrido o fato gerador de determinado ato, ainda pode ser utilizada a técnica elisiva para que se busque a economia tributária. Assim, sustenta a relatora:

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.<sup>53</sup>

Evidencia-se da parte grifada do voto da Ministra relatora que, na visão do Supremo Tribunal Federal, a norma legal criada, art. 116, parágrafo único, do CTN, não tem o caráter antielisivo, mas sim, há nesse dispositivo um caráter antievasivo. Logo, o que se buscou pelo legislador foi que atos praticados com intuito ilícito, que visassem dissimular a autoridade administrativa, fossem rejeitados e revisados para que não ocorresse prejuízo ao erário público.

Neste ponto, importante destacar que Alberto Xavier expõe: “Assim, o novo parágrafo único do artigo 116 do CTN não tem, como não poderia ter, o alcance de uma norma antielisiva, mas tão-somente o de uma norma anti-simulação”.<sup>54</sup>

Destaca-se, portanto, que a fundamentação do voto da relatora, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, se complementa com a formação doutrinária na análise de que a elisão fiscal, como será visto posteriormente, é permitida pelo ordenamento jurídico. A atuação legislativa na criação do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, foi no intuito de combater aqueles atos que visam o prejudicar a administração pública.

Quanto à alegação de violação à separação dos poderes, elucidou a Ministra relatora, em seu voto que, a Lei Complementar n. 104/2001 não alterou o art. 108, inciso

---

<sup>53</sup> *Ibidem*.

<sup>54</sup> XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e tv, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 217-243.

I e parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional<sup>55</sup>. Assim, é verificada, segundo a relatora, vedação legal quanto à aplicação de analogia para definição do fato gerador.

Por fim, expõe a relatora a diferença entre elisão fiscal e evasão fiscal:

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.<sup>56</sup>

Será verificado no próximo ponto do presente trabalho, a diferença conceitual entre elisão fiscal e evasão fiscal. Contudo, neste momento destaca-se a importância do voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia, visto que protege conceitualmente, na visão do Supremo Tribunal Federal, a identidade do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, em sentido de norma de combate à evasão fiscal.

O Ministro Ricardo Lewandowski proferiu voto-vista, expôs que a criação legislativa do dispositivo discutido não teve critério antielisivo. Extrai-se do voto de Ministro que, o objetivo do legislador ao criar o parágrafo único, do art. 116, do CTN, não visava acabar com o planejamento tributário. Mas sim, fosse possibilitado à autoridade administrativa que houvesse um instrumento para desconstituir atos e negócios jurídicos, quando esses forem realizados com artifícios ilícitos, visando a ordem e legalidade tributária, como a evasão da ocorrência do fato gerador que constitui obrigação

---

<sup>55</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

.....

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

<sup>56</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446. Recorrente: Confederação Nacional de Comércio – CNC. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 06 set. 2022.

tributária. Logo, tal dispositivo visou inibir condutas ilícitas, que se caracterizam como sonegação fiscal.<sup>57</sup>

Verifica-se que, o voto-vista do ministro também complementa o voto da ministra relatora, pois ambos corroboram com a visão de que o dispositivo legal não visa combater a elisão fiscal, diante de sua licitude conceitual. Ademais, expõe em seu voto que a lei civil brasileira possui vedação quanto a negócios jurídicos simulados, nos termos do art. 167, do Código Civil<sup>58</sup>.

Contudo, o Ministro Ricardo Lewandowski entendeu pela procedência do pedido autoral, quanto à inconstitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Porém, quanto ao princípio da legalidade, diverge da ministra relatora. Esboça em seu voto, a problemática quanto à autoridade administrativa em desconsiderar atos praticados pelo contribuinte, isso pois, na visão do ministro, é função da autoridade judiciária tal competência. “Assim, a decisão aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição, o qual, ao fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos”.<sup>59</sup>

Assim, foi declarada a improcedência da Ação Direta de Inconstitucionalidade, n. 2.446, do Supremo Tribunal Federal, com relatoria da Ministra Cármen Lúcia, sendo vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes.

### **3.4 Da elisão à evasão fiscal: métodos lícitos e ilícitos de redução tributária**

Neste ponto, destaca importante diferenciação conceitual, para que se demonstre que podem ocorrer planejamentos tributários lícitos e abusivos. Assim, importante destacar os conceitos de elisão fiscal, evasão fiscal e, ainda, também o conceito de elusão

---

<sup>57</sup> *Ibidem*.

<sup>58</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446. Recorrente: Confederação Nacional de Comércio – CNC. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 06 set. 2022.

fiscal, entre as correntes doutrinárias e sua exploração pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Para Alberto Xavier, destaca-se que o conceito de elisão fiscal não é necessariamente um conceito legal, ou seja, não se desprende tal conceito do ordenamento pátrio. Assim, verifica-se:

A expressão elisão e antielisão são conceitos desprovidos de qualquer rigor científico e que descrevem empiricamente a não-sujeição à incidência a norma tributária pela adoção de uma conduta voluntária do contribuinte que tem por motivo exclusivo ou preponderante a obtenção daquele resultado negativo.<sup>60</sup>

Nota-se que, a figura da elisão fiscal, nesse sentido, possui critério operacional. Ou seja, o contribuinte busca, de forma plenamente legal, utilizar de métodos para que se possibilite a economia tributária, sem que seja vedada tal prática. Ainda, é verificado que determinadas ilicitudes nas práticas realizadas pelo contribuinte, impedem a realização e implicação conceitual da elisão fiscal. Denota-se, ainda, do exposto por Alberto Xavier que, o conceito da antielisão também possui caráter operacional, não tendo previsão expressa na normativa jurídica.

Conforme mencionado anteriormente, há dificuldade na doutrina brasileira em uniformizar a nomenclatura dos institutos que estão sendo observados neste tópico do presente trabalho para se falar quanto aos atos lícitos no planejamento tributário, quanto aos atos ilícitos no planejamento tributário e, ainda, quanto aos atos decorrentes de falsas práticas ou maquiagens, antecedentes à ocorrência do fato gerador. No presente trabalho, utilizaremos os conceitos abordados com a seguinte nomenclatura: elisão fiscal, evasão fiscal e elusão fiscal.

Neste ponto, expõe Leonardo Aguirra de Andrade, em seu livro “Planejamento Tributário”:

Em um esforço uniformizador, pode-se afirmar que, com base no critério da licitude da conduta, grande parte da doutrina brasileira renomada faz menção

---

<sup>60</sup> XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e tv, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 217-243.

à expressão elisão fiscal para se referir aos atos, negócios jurídicos ou omissões, realizados com o objetivo de evitar, reduzir ou postergar o envolvimento do sujeito passivo na relação tributária, mediante a utilização de meios lícitos, sem violação ao ordenamento jurídico.<sup>61</sup>

Assim, verifica-se que conceitualmente, atos lícitos que visam a prática da economia tributária, dentro das normativas legais, estão presentes no conceito de elisão fiscal. Ainda, depreende-se que a elisão fiscal pode ser realizada diante de lacunas no ordenamento jurídico, bem como elisão fiscal originada pela indução legal. Rômulo Cristiano Coutinho da Silva expõe:

Especificamente quanto à elisão tributária, Antônio Roberto Sampaio Dória, em seu estudo pioneiro sobre o tema, propõe separá-la em duas espécies: a elisão induzida pela lei e a elisão resultante de lacunas da lei. Na primeira espécie, a própria lei deseja, por razões extrafiscais, favorecer determinadas situações, tributando-as de modo menos oneroso ou até mesmo excluindo-as do campo de incidência da norma tributária.<sup>62</sup>

Portanto, quanto à elisão fiscal, nota-se a licitude das práticas realizadas como balizador para que tais atos sejam perfectibilizados e, assim, o planejamento tributário ocorra de forma lícita.

Trazendo para a análise da cessão do uso e exploração comercial do direito de imagem de jogadores de futebol, verifica-se que antes da criação legislativa do art. 129, da Lei n. 11.196/05, encontrava-se a elisão fiscal nos termos das lacunas legais que existiam, diante da não vedação quanto a práticas elisivas. Contudo, após a criação legislativa deste dispositivo, verificou-se maior segurança para que o contribuinte efetue planejamento tributário e com isso obtenha a desejada elisão fiscal.

Por fim, no tocante à elisão fiscal, importante disposição exposta pelo doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira:

A elisão fiscal é economia tributária lícita, decorrente de atos e omissões do contribuinte, anteriores à ocorrência do fato gerador, que, sem violar a lei,

---

<sup>61</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 35.

<sup>62</sup> SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarter Latin, 2019. p. 79-80.

inclusive sem simulação, evitam ou postergam a ocorrência da situação legalmente descrita como hipótese de incidência.<sup>63</sup>

Nota-se que, é cristalina a conceituação de elisão fiscal decorrente de atos lícitos praticados pelos contribuintes no decorrer do planejamento tributário. Passamos a análise da evasão fiscal, esta conceitualmente tida pela doutrina, como a prática simulada de atos, que visam reduzir a carga tributária de forma ilícita. Leonardo Aguirra de Andrade expõe que, a evasão fiscal, por sua vez, busca a redução dos tributos que devem ser recolhidos, contudo, o contribuinte viola alguma norma que está prevista no ordenamento jurídico fiscal, assim infringindo o fisco ou praticando crime contra a ordem tributária.<sup>64</sup>

Verifica-se, portanto, que a evasão fiscal conceitualmente visa enganar a administração fiscal, conforme será visto posteriormente, em práticas como a simulação, dissimulação, fraude fiscal de atos. Assim, depreende-se que para ocorrer a evasão fiscal, deve obrigatoriamente existir norma legal que discorra em sentido oposto ao ato praticado pelo contribuinte. Neste norte, com relação ao direito de imagem, seria utilizar contratualmente valores superiores aos 40% (quarenta por cento) das verbas pagas aos jogadores de futebol, pelos clubes, nos termos do art. 87-A, da Lei n. 9.615/98. Logo, seria uma prática evasiva, diante da proibição legal de se remunerar um atleta em valores acima daqueles que estabelecidos por lei, o que claramente seria verificado como verba salarial paga em forma de direito de imagem.

Ainda, na análise conceitual, há na doutrina, um conceito que se encontra entre a elisão fiscal (lícita) e evasão fiscal (ilícita), sendo o instituto da elusão fiscal. Tal conceito é exposto como instituto que com atos simulados, maquiados, porém anteriores à origem do fato gerador. Para Rômulo Cristiano Coutinho da Silva, a elusão tributária é aquela prática que parece que seus atos são lícitos, se observar apenas o direito privado, contudo, ao se observar o ordenamento jurídico tributário, percebe-se que há fraude à lei ou simulação, fazendo com que o instituto da elusão esteja dentro do campo da ilicitude.<sup>65</sup> Nota-se que, na visão do autor, a elusão tributária encontra, dentro do ordenamento

---

<sup>63</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Caderno de pesquisas tributárias. v. 13. In: Elisão e Evasão Fiscal. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1998, p. 191 *apud* ANDRADE, Leonardo Aguirra. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 53.

<sup>64</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 39.

<sup>65</sup> SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarten Latin, 2019. p. 84.

tributário, especificamente, a sua ilicitude. Acompanha tal pensamento, Leonardo Aguirra de Andrade que expõe:

Do ponto de vista estrutural, a elusão fiscal diz respeito, portanto, à conduta que falseia ou maquia os elementos de fato ou os efeitos jurídicos das figuras de Direito Privado, a fim de configurar um cenário em que, aparentemente, o fato gerador – ou seja, o antecedente da norma tributária principal – não ocorreu.<sup>66</sup>

Tal complementação é importante para destacar o fato de que o instituto da elusão fiscal tende a ocorrer anteriormente ao fato gerador. Assim, quanto ao princípio da legalidade está válido, visto que não se pode haver tributo sem que lei o faça, e sem lei não há como verificar a origem do fato gerador. Porém, não é por estar fora do fato gerador que pode ser considerado um fenômeno lícito. Complementa o autor no tocante à diferenciação entre elusão fiscal e evasão fiscal.

É por essa razão que ganha relevo o critério de ocultação do fato gerador para fins de definição da evasão, pois, no próprio procedimento de investigação do fato gerador, ou seja, de interpretação da lei tributária e de qualificação dos fatos concretos, é que se define a ocorrência de evasão ou de elusão fiscal.<sup>67</sup>

Resta evidenciado, neste tópico do presente trabalho que o ordenamento jurídico brasileiro recepciona o instituto da elisão fiscal, prática adotada com intuito de economia tributária, dentro dos limites legais, em decorrência de atos praticados pelo contribuinte. Contudo, ao analisarmos os institutos da elusão fiscal e evasão fiscal, sendo o primeiro a prática de atos lícitos no tocante ao Direito Privado, contudo com viés maquiador para não ocorrência de fatos geradores inerentes ao ato praticado, no âmbito do Direito Tributário. E, o segundo, a prática posterior ao fato gerador, que visa, sob aspectos de simulação, dissimulação ou fraude à lei, burlar a autoridade administrativa para menor pagamento de tributos, sem a devida licitude.

---

<sup>66</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 41.

<sup>67</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 40.

### 3.4.1 Simulação e Dissimulação

No tópico em questão, serão abordados os institutos do Direito Civil que utilizados pelo contribuinte, visam a diminuir a incidência de tributos e com isso, realizar a economia tributária, por meio de práticas que tornam o planejamento tributário em questão, abusivo. Inicialmente, será abordado o instituto da simulação, previsto no art. 167, do Código Civil<sup>68</sup>. Ocorre que, no âmbito do Direito Tributário, embora se tenha imposto que a simulação é uma prática ilícita, não se conceituou expressamente, o que seria simulação, assim, recepciona-se, portanto, o conceito exposto no Direito Privado.

O Código Tributário Nacional, no tocante ao instituto da simulação, prevê, em seu art. 149, inciso VII, da revisão de ofício dos atos praticados pelo contribuinte:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....  
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;<sup>69</sup>

Assim, por apenas esboçar que deve ser revisto tal ato, restou uma lacuna jurídica quanto ao conceito de simulação que, conforme mencionado, foi suprido pelo Código Civil. Quanto a este instituto, importante destacar que sob aspecto do antigo Código Civil, de 1916, era previsto que negócios praticados com intuito simulatórios tinham como causa a anulação de seus atos. Contudo, com o advento do Código Civil, de 2002, houve alteração conceitual legislativa, para que atos simulatórios sejam considerados nulos.

<sup>68</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

<sup>69</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

Para Washington de Barros Monteiro, o conceito de simulação: “Se caracteriza pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido”.<sup>70</sup>

Verifica-se neste ponto que a doutrina aborda, no tocante à simulação duas faces: a simulação absoluta e simulação relativa. A primeira seria aquela que, conforme exposto, um ato jurídico inexistente é criado para tentar enganar a autoridade administrativa. De outro ponto, a simulação relativa, também chamada de dissimulação, é aquela em que há um ato praticado de fato, contudo se busca maquiagem sua aparência, para que ele não exista no espectro jurídico. A dissimulação está prevista no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional<sup>71</sup>. Assim disserta Rômulo Cristiano Coutinho da Silva:

Na simulação absoluta aparenta-se celebrar determinado negócio jurídico que, na realidade, não existe. Na simulação relativa, por outro lado, celebra-se negócio jurídico aparentemente existente, para ocultar-se o negócio efetivamente desejado. Nesta última, há um negócio dissimulado, que é o negócio real que se quis ocultar, e um negócio simulado, que é aquele exteriorizado por meio da declaração enganosa.<sup>72</sup>

Deste modo, percebe-se que a simulação absoluta busca demonstrar negócio jurídico inexistente no plano fático. Ou seja, no campo do planejamento tributário sobre o direito de imagem, seria o pagamento de verbas salariais correspondentes às prestações referentes ao estipulado no contrato de trabalho, como verbas relativas ao direito de imagem. O jogador estaria, assim, buscando menor tributação, por meio de negócio jurídico que sequer existe, visto que no exemplo exposto, tais verbas não seriam relativas à imagem do jogador.

---

<sup>70</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil – parte geral. 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 254 *apud* SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarter Latin, 2019. p. 89.

<sup>71</sup> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

<sup>72</sup> SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarter Latin, 2019. p. 90.

Enquanto, no conceito de dissimulação, exemplo possível seria que ocorresse o pagamento de direito de arena, devido ao jogador diante do jogo praticado pelo atleta, sendo exposto como direito de imagem. Assim, estaria ocorrendo confusão conceitual, visando também menor tributação, mas que utilizaria da técnica de dissimulação do contrato, pois no exemplo exposto, há negócio real relativo à imagem do atleta. Contudo, embora real, tal direito (de arena) não pode ser cedido para exploração de terceiros, devendo ser tributado na figura da pessoa física detentora da imagem.

Percebe-se que, no tocante ao direito de imagem, o contribuinte poderia praticar atos que estipulassem dentro do contrato de cessão de exploração de imagem, entre jogador e clube de futebol, por exemplo, cláusulas que fossem estritamente trabalhistas como se essas tivessem que vinculação com a exploração da imagem do atleta. Ainda, outro ato simulado que poderia ser realizado pelo contribuinte, invalidando o planejamento tributário oriundo, seria a inexistência de produtos feitos pelo clube, ou de campanhas publicitárias envolvendo os patrocinadores da entidade esportiva, com a imagem do atleta, contudo, houvesse o pagamento da remuneração para tal.

Nestes exemplos, estaria demonstrado o caso de planejamento tributário ilícito, visando menor tributação, diante de suposto pagamento de exploração do direito de imagem, com a utilização das técnicas de simulação e dissimulação. No presente trabalho, haverá análise de casos em que ocorreram planejamento tributário abusivo, no tocante à utilização das técnicas citadas, conforme será visto em capítulo posterior.

Quanto às práticas realizadas pelo contribuinte para que o planejamento tributário seja considerado lícito, a constituição da empresa do jogador de futebol é fator fundamental. O atleta deve ceder para a empresa, a exploração do uso do direito de imagem, devendo estar prevista nos documentos constitutivos da pessoa jurídica. Quanto aos contratos celebrados entre a empresa detentora da exploração da imagem e clube de futebol que irá explorá-la, o pagamento deve ser de no máximo 40% (quarenta por cento) do valor total recebido pelo atleta, considerando as verbas salariais, nos termos do art. 87-A, da Lei n. 9.615/98.

Quanto aos contratos celebrados entre a empresa do jogador de futebol e terceiros interessados na exploração da imagem do atleta, não há limites quantos aos valores recebidos. Contudo, em ambos os negócios jurídicos, deve ser verificada a exploração de fato da imagem do atleta, podendo ocorrer por meio de produtos, como camisetas, bonés,

garrafas, ou ainda, por meio de propagandas midiáticas. Assim, terá ocorrido plenamente o planejamento tributário lícito.

### 3.4.2 Abuso de Direito

O abuso de direito também é um instituto do Direito Civil, previsto no art. 187, do Código Civil<sup>73</sup>. As autoridades jurídicas e administrativas têm buscado utilizar tal instituto para determinar possível abusividade do planejamento tributário e, assim, enquadrar determinadas operações negociais como técnicas de simulação ou dissimulação e, com isso, gerando autuações fiscais para os contribuintes. Ocorre que, tal utilização do abuso do direito como impeditivo de planejamentos tributários encontra-se em total descompasso com a legalidade tributária, bem como o próprio ordenamento jurídico tributário.

Nota-se que, no tocante à legislação tributária, é facultada a possibilidade de os contribuintes realizarem práticas negociais que visem economia tributária, sendo que não há vedação legislativa para tal. A figura civilista do abuso de direito tem como consequência a ilicitude do ato praticado, podendo tal ilicitude ser encontrada no fato praticado pelo contribuinte, no âmbito real, mesmo que realizado dentro das normas tributárias. Por essa confusão conceitual da aplicação do instituto do abuso de direito, que há descompasso com a lei tributária. A autoridade administrativa não pode modificar, diante de seu entendimento, a prática realizada pelo contribuinte.<sup>74</sup>

Assim, resta evidenciado que, o abuso de direito não pode plenamente ser responsável pela qualificação das práticas de simulação ou dissimulação. Devem constar, dentro do ordenamento tributário, vedações que impeçam o ato praticado pelo contribuinte, para que então a autoridade administrativa demonstre que a abusividade praticada foi a causa para a economia tributária, sem que para isso, reclassifique o fato efetuado pelo contribuinte.

---

<sup>73</sup> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

<sup>74</sup> SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarten Latin, 2019. p. 118.

Contudo há divergência entre correntes doutrinárias que sustentam a aplicação da teoria do abuso de direito ou não, no campo do Direito Tributário. Enquanto os contrários à aplicação da teoria do abuso do direito alegam que há inexistência de direito fiscal antes do fato gerador ter ocorrido e insegurança jurídica diante da aplicação desta teoria no Direito Tributário. Àqueles que são favoráveis à aplicação da teoria no Direito Tributário entendem que, pode-se aplicar os institutos do Direito Civil, no caso o artigo 187, do Código Civil, no ordenamento tributário e o abuso do direito seria relativo à interpretação dos atos e negócios que impactam o fisco e não a relação jurídico-tributária estritamente.<sup>75</sup>

Deste modo, pode ocorrer a aplicação da teoria do abuso do direito, quando se verifica, conforme mencionado anteriormente, que as práticas realizadas pelo contribuinte já buscavam utilizar-se de abusividade para que ocorresse a economia fiscal. Leonardo Aguirra de Andrade expõe:

Cabe esclarecer que essa conceituação da relação entre Estado e contribuinte não autoriza a tributação de qualquer manifestação de capacidade contributiva, sem a respectiva previsão legal. **“Não existe, em matéria tributária, expectativa do Fisco”**. O nascimento do direito do Fisco cobrar tributos depende da ocorrência do fato jurídico tributário previsto em lei.<sup>76</sup>

Assim depreende-se que é fundamental no tocante à aplicação deste instituto, que ocorra previsão legal no Direito Tributário para que se caracterize a atuação antielisiva fiscal. Frisa-se, com isso, que a normatividade para declaração do abuso de direito é essencial, visto que a economia tributária pelo contribuinte é direito lícito. Não pode ocorrer a punição e consequente atuação fiscal de contribuinte que busca a economia tributária.

Quando se analisa o planejamento tributário, percebe-se que o instituto do abuso de direito tem menor ocorrência do que institutos como a simulação, vista anteriormente, ou fraude à lei, que será verificada a seguir. Isso pois, o abuso de direito tem intrínseca ligação com a norma dispositiva, no Direito Tributário, visto que para ocorrer o fato gerador de determinado tributo, deve-se ter a lei que o prevê. Ao verificar a possibilidade de exploração do direito de imagem de jogadores de futebol, por e para pessoas jurídicas,

---

<sup>75</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 222-223.

<sup>76</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 228.

percebe-se que no espectro tributário, não há norma que vede a cessão de licença de uso de serviços personalíssimos. Com isso, o contribuinte tem maior segurança em realizar atos, como a constituição de empresas para eventual cessão da licença de uso de sua imagem, não tendo o Fisco como alegar abusividade desse direito.

Percebe-se que, a autoridade administrativa não poderá, no tocante ao abuso de direito, impedir a constituição de empresas por atletas, ou ainda, tentar evitar eventuais celebrações contratuais entre a empresa detentora da exploração do direito de imagem do jogador de futebol e terceiros que querem utilizar tal imagem. Logo, a discussão doutrinária demonstra menor efetividade do instituto do abuso de direito, no tocante ao planejamento tributário, diante da permissibilidade constitucional que o contribuinte dispõe para efetuar negócios jurídicos visando a economia lícita de tributos.

### 3.4.3 Fraude à Lei

Importante instituto que, possui controvérsia doutrinária, visto que se discute a sua aplicação ou não no campo do Direito Tributário. Ocorre que, a previsão legal para a fraude à lei é encontrada no Código Civil, em seu art. 166, inciso VI<sup>77</sup>, que discorre sobre a nulidade de negócios jurídicos, diante da fraude à lei imperativa. Nota-se que, a sinalização para que a lei seja imperativa é a controvérsia quanto à aplicação no Direito Tributário. Isso pois, a imperatividade da lei tributária é o pagamento do tributo, sendo que o pagamento do tributo só ocorre quando há fato gerador para tal. Assim sendo, em *stricto sensu*, não há como falar em pagamento de tributos, se não houve a ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, não se pode negligenciar que uma prática fraudulenta, realizada pelo contribuinte para maquiagem a incidência de um ato em determinada norma legal tributária, para que não ocorra o fato gerador, não deva ser penalizada pela autoridade administrativa. Leonardo Aguirra de Andrade expõe:

---

<sup>77</sup> Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:  
(...) VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Diante disso, prefere aqui considerar que a noção de fraude à lei intrínseca teria aplicabilidade, em matéria tributária, como um efeito ou consequência lógica de uma irregularidade na realização dos atos e negócios jurídicos, cujo vício impede a constatação, à luz de uma perspectiva não formalista, da efetiva ocorrência do fato gerador. Desse modo, os efeitos da conduta do contribuinte implicam o descumprimento do comando imperativo situado no consequente da norma tributária. Isso porque, na essência das coisas, é possível que atos e negócios jurídicos viciados acobertem um fato gerador efetivamente ocorrido.<sup>78</sup>

Assim, observa-se que, há como aplicar o instituto civilista da fraude à lei no Direito Tributário. A conduta do contribuinte, ao contornar determinada norma, para que não ocorra fato gerador, diante da prática realizada, é configurada ilicitude, podendo a autoridade administrativa, portanto, classificar como planejamento tributário fraudulento. Percebe-se que a fraude à lei imperativa é aquela que ocorre visando a sonegação fiscal, diante de norma tributária que é fraudada, já no momento de criação da estrutura negocial.<sup>79</sup>

Frisa-se que, a fraude à lei se inicia, no tocante ao Direito Tributário, no momento negocial entre as partes. É, a partir desse momento, que a relação fraudulenta ocorre. Paulo Ayres Barreto, assim expõe:

A fraude à lei decorre de uma violação indireta da lei. A ação perpetrada é fundada ou advém de atos ou fatos aparentemente lícitos, mas que, verdadeiramente, consubstanciam ofensa ao princípio cogente ou ao chamado espírito da lei.

.....

Assim, um dos traços centrais da fraude à lei consiste na licitude do ato praticado, para o qual há norma específica (que daria respaldo legal) a fim de alcançar os resultados que não seriam atingidos se houvesse a consideração do sistema jurídico como um todo.<sup>80</sup>

Nesse sentido, a observância quanto à ocorrência da fraude à lei no planejamento tributário é vital para que a seja considerado lícito. Ainda que, quanto à imperatividade, entenda-se no Direito Tributário, o pagamento do tributo, o que ocorreria em momento

<sup>78</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 41.

<sup>79</sup> SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarten Latin, 2019. p. 115.

<sup>80</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 146.

posterior ao ato ou fato praticado pelo contribuinte. Há plena aceitação do instituto civilista para verificação se esse ato ou fato não teria ocorrido em detrimento de contorno normativo que esconda a realização de fato gerador de tributo, assim sendo negócio ilícito.

Ao analisarmos a exploração econômica do direito de imagem de jogadores de futebol, por pessoas jurídicas, o instituto civilista da fraude à lei deve ser verificado, principalmente quanto à constituição das empresas que irão ter a licença para exploração da imagem do atleta. Como exemplo, uma empresa que não possua seus elementos necessários, como bens organizados e fatores de produção, bem como as operações de exploração da imagem não estejam no objeto social da empresa, demonstram possível fraude à lei.

Há uma gama de práticas que o contribuinte pode efetuar para que se verifique a necessidade de autuação administrativa, no tocante ao instituto da fraude à lei. Outro exemplo que pode ser abordado, a proximidade temporal entre a constituição da empresa e a celebração do contrato de exploração, bem como contratos assinados antes da empresa existir, perante a junta comercial, também são exemplos de fraude à lei. Conforme será visto na análise do caso “Neymar Júnior”, o contribuinte celebrou contrato de exploração do direito de imagem com o clube de futebol que detinha seus direitos federativos em momento anterior à constituição da empresa, que seria detentora da exploração de sua imagem.

Logo, percebe-se que há diversos atos que o contribuinte realiza que podem ser entendidos pelo Fisco como fraude à lei. Ademais, diferentemente do instituto do abuso de direito, é plenamente possível a autuação administrativa, visto que já no momento de constituição da empresa, há intuito do contribuinte em maquiar determinada situação, com isso, tornando o planejamento tributário abusivo.

#### **3.4.4 Propósito Negocial**

Quanto ao propósito negocial no planejamento tributário, ocorre a discussão se há possibilidade do contribuinte escolher determinadas práticas lícitas, visando a economia tributária. Conforme mencionado anteriormente, há possibilidade de que o contribuinte

escolha, dentro das possibilidades legais, eventual prática que lhe garanta menor pagamento de tributos. Assim, não podendo a autoridade administrativa, pelo fato da escolha do contribuinte, considerar o propósito negocial como ato evasivo de conduta.

Conforme exposto, não há no ordenamento jurídico brasileiro, vedação ao contribuinte para que esse busque, por meios lícitos, maior economia tributária. Assim, a operação praticada por contribuinte, apenas com esse intuito, deve ser permitida. Paulo Ayres Barreto expõe: “O propósito negocial, por si só, mostra-se, como dissemos, insuficiente para oferecer o devido embasamento jurídico de desconsideração de negócios jurídicos realizados no exercício da liberdade e da livre-iniciativa dos contribuintes”.<sup>81</sup>

Portanto, não pode a autoridade administrativa atuar o contribuinte, apenas quanto à alegação de que não houve pagamento de tributos, diante de prática realizada meramente com intuito econômico fiscal. Assim, por não haver vedação quanto à economia tributária como propósito negocial, impede atuação do Fisco em sentido oposto, visto que, conforme exposto anteriormente, o Direito Tributário permeia-se em garantias constitucionais que visam maior liberdade econômica e preservação da livre-iniciativa. Cassiano Menke expõe que, há ausência normativa que concedesse ao poder público à possibilidade de desconsideração de atos e negócios realizados pelo contribuinte, se esse buscou licitamente a economia tributária.<sup>82</sup>

Nota-se que, a permissibilidade constitucional, ao trazer para o campo do Direito Tributário, o respeito à liberdade econômica e seus demais desdobramentos principiológicos, buscou evitar que a atuação administrativa criasse empecilhos para a negociação dos contribuintes, no âmbito de suas operações econômicas. Leonardo Aguirra de Andrade expõe que, a redução da carga tributária é legítima pelo contribuinte, decorrente do princípio da livre-iniciativa, presente no ordenamento jurídico brasileiro. Percebido, de acordo com o autor, diante da efetiva situação, ou seja, quando o contribuinte de fato celebrou ato ou negócio jurídico, com intuito de economia fiscal, na sua realização.<sup>83</sup> Verifica-se que, há completa plenitude legislativa para que o contribuinte busque, por meios lícitos, encontrar maior economia fiscal, resultante de

---

<sup>81</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 215.

<sup>82</sup> MENKE, Cassiano. ‘Propósito negocial’ e o planejamento tributário: análise da mistificação à inconstitucionalidade. JOTA. São Paulo, 11 jul. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/proposito-negocial-e-o-planejamento-tributario-11072020>. Acesso em: 26 set. 2022.

<sup>83</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quarter Latin, 2016. p. 266.

operação em que o propósito negocial tenha sido esse. Rômulo Cristiano Coutinho da Silva, assim expõe:

Assim, o motivo econômico para escolha de determinada forma jurídica não é decisivo para caracterizar a simulação. Por isso, a estruturação de determinados atos e negócios jurídicos com o fim (motivo) único e exclusivo de economizar tributos não se confunde, de maneira alguma, com a simulação. A vontade das partes de se submeter às consequências típicas do negócio jurídico pactuado (causa) distingue-se completamente dos motivos intrassubjetivos que levam as partes a negociar.<sup>84</sup>

Assim, resta evidenciado que o propósito negocial, com intuito de economia tributária não se assemelha à prática simulatória, sendo então prática lícita à elisão fiscal. Para que o propósito negocial fosse uma prática ilícita, deveria além do critério de existência, meramente ocorrer a prática, também ter ausência de fundamentação dos critérios de necessidade e adequação da conduta ao ordenamento jurídico tributário.

A falta de propósito negocial que importa para configurar a simulação é só aquela que revela, à luz do direito posto, a ausência ou desvirtuamento de causa do negócio jurídico, a qual, consoante as premissas aqui desenvolvidas, não se encontra no plano psíquico dos motivos intrassubjetivos das partes de quererem reduzir a carga tributária por meio da estruturação negocial.<sup>85</sup>

Deste modo, percebe-se que a atuação administrativa no sentido de coibir a cessão da exploração do direito de imagem para terceiros, é, neste ponto de análise, ilegal, visto que há lei que concede possibilidade ao contribuinte. Assim, o propósito negocial, que visa economia de tributos, no caso da cessão da exploração da imagem, pelo contribuinte é plenamente viável, nos termos do art.129, da Lei 11.196/05.

#### **4 Análise dos casos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o posicionamento da Receita Federal do Brasil**

---

<sup>84</sup> SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarten Latin, 2019. p. 125.

<sup>85</sup> SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarten Latin, 2019. p. 126.

O presente tópico irá analisar o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em casos de cessão de exploração de uso do direito de imagem em casos de jogadores de futebol. Analisaremos os casos dos jogadores Alexandre Rodrigues da Silva, conhecido como “Alexandre Pato”, Dario Leonardo Conca, conhecido como “Conca”, e, por fim, Neymar da Silva Santos Júnior, conhecido como “Neymar Júnior”.

Assim, serão verificados os posicionamentos da Receita Federal do Brasil, ao proceder a autuação administrativa dos jogadores de futebol, bem como o posicionamento dos contribuintes e suas alegações defensivas. Também, será apontado quais decisões foram apontadas pelo CARF, em cada um dos casos.

#### **4.1 O caso “Alexandre Pato”**

O primeiro caso em análise será o do jogador de futebol, Alexandre Rodrigues da Silva, conhecido popularmente como “Alexandre Pato”. Trata-se do acórdão n. 2202-003.682, da sessão de julgamento de 08 de fevereiro de 2017, da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária.<sup>86</sup> O auto de infração foi lavrado pela Receita Federal do Brasil, diante da ocorrência de omissão de rendimentos recebidos pelo contribuinte, das pessoas jurídicas Sport Club Internacional e Nike do Brasil Comércio e Participações LTDA. (Nike), decorrentes da cessão de direitos de imagem, no período dos anos-calendário 2006 e 2007, totalizando valores de R\$ 258.013,31 (duzentos e cinquenta e oito mil e treze reais e trinta e um centavos) e R\$ 85.668,71 (oitenta e cinco mil, seiscentos e sessenta e oito reais e setenta e um centavos), respectivamente.

Ocorre que, o lançamento da cessão de direito de imagem dos contratos com as duas pessoas jurídicas foi realizado pela empresa ALGE Promoções e Eventos LTDA. (ALGE), como se tais rendimentos fossem seus, mas seu recebimento foi feito pelo seu

---

<sup>86</sup> BRASIL. CARF. Processo: 10935.005578/2010-45. Acórdão: 2202-003.682. 2ª Turma Ordinária. Recorrente: Alexandre Rodrigues da Silva. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Brasília, 08 fev. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 set. 2022.

sócio, no caso o contribuinte autuado, o jogador de futebol, Alexandre Pato. O posicionamento da Receita Federal foi no sentido de que tais rendimentos não poderiam ser cedidos pela empresa do jogador de futebol, visto que, no entendimento da autoridade fiscal, tais rendimentos seriam de compromissos profissionais de natureza personalíssima. No presente trabalho, não será analisada a segunda autuação decorrente do julgamento, por se tratar de cessão de direitos econômicos, que não está em objeto de análise.

A defesa do jogador expôs que, a empresa ALGE era detentora, desde 10 de março de 2006, dos direitos de imagem e representação de Alexandre Pato, sendo que, portanto, cedeu ao Sport Club Internacional e a Nike European Operations Netherlands B.V., a exploração tanto da imagem, quanto do nome do jogador.

O relator do caso, o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, iniciou seu voto evidenciando a relação de exploração da imagem do jogador Alexandre Pato, para o Sport Club Internacional e a Nike European Operations Netherlands B.V., através de contratos firmados com a empresa ALGE Promoções e Eventos LTDA., sendo que não houve a cessão do direito de imagem, este personalíssimo e impossível de ser explorado por pessoas jurídicas. Assim, demonstrou o conselheiro que no presente caso, a cessão de exploração da imagem encontrava-se respaldada pelo art. 129, da Lei 11.196/05, possibilitando-se a tributação dos rendimentos na figura da pessoa jurídica.

Ainda, o conselheiro demonstrou que o outro sócio da empresa, Geraldo Rodrigues da Silva, pai de Alexandre Pato, ou qualquer outro funcionário, teve a possibilidade de trabalhar para que se concretizem mais negócios envolvendo a exploração da imagem do sócio “famoso”, tendo plena validade a formação da empresa. Segundo entendimento exposto pelo relator, para que houvesse a configuração da exploração da imagem dissociada da relação empregatícia, deveria ser feito questionamento sobre se havia autonomia entre o contrato de exploração da imagem em relação ao contrato de trabalho. Assim questiona:

Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta, a depender de outras variáveis serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a

intenção de mascarar a real remuneração do esportista, com especial interesse na sonegação de tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado.<sup>87</sup>

Portanto, observou-se que para o conselheiro, deveria ser analisado o caso concreto para verificação da aplicação da legislação vigente, não sendo cláusula legal de aplicação absoluta, visto que poderia ser caracterizada a relação trabalhista e a maquiagem do contrato como sendo de exploração da imagem, para redução tributária. No tocante ao contrato firmado entre a empresa ALGE e o Sport Club Internacional, verificou-se que o prazo de validade da exploração da imagem pelo clube de futebol, tinha a mesma validade que seu contrato desportivo. Assim, o relator considerou que não havia autonomia contratual para a exploração da imagem. Deste modo, o conselheiro, no tocante ao contrato firmado entre a empresa do jogador e o clube de futebol, entendeu que a autuação fiscal deveria ser mantida na figura da pessoa física.

Assim, entendo que os valores recebidos pela empresa ALGE do clube Internacional, a título de direitos de imagem do atleta Alexandre Rodrigues da Silva constituíam-se, na realidade, em uma complementação da remuneração da força de trabalho do jogador em prol da agremiação desportiva.

Face ao exposto, deve ser mantida a tributação na pessoa física do fiscalizado, em relação aos valores pagos pelo Sport Club Internacional decorrentes do contrato de cessão do direito de imagem, conforme apurado pela autoridade fiscal.<sup>88</sup>

Quanto ao contrato celebrado entre o jogador de futebol, através de sua empresa ALGE Promoções LTDA. e a empresa Nike European Operations Netherlands B.V., restou evidenciado, para o conselheiro, que havia um contrato de cessão de exploração de direito de imagem, com respaldo no art. 129, da Lei n. 11.196/05. O relator assim expôs:

Pela análise do contrato, conclui-se que ele é autônomo e independe do contrato desportivo avençado entre o atleta e o clube que detêm seus direitos federativos, do mesmo modo que estabelece como obrigações atividades de cessão de uso de imagem.<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup> *Ibidem.*

<sup>88</sup> *Ibidem.*

<sup>89</sup> *Ibidem.*

Diante do exposto, o relator entendeu que deveria ser excluído da base de cálculo do ano-calendário de 2007, o valor de R\$ 65.692,00 (sessenta e cinco mil, seiscentos e noventa e dois reais), por não considerar que tal verba tenha caráter empregatício e, portanto, estar devidamente tributada na figura da pessoa jurídica.

O Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, por sua vez, trouxe para o caso o entendimento de que o art. 129, da Lei n. 11.196/05, trouxe o caráter interpretativo quanto à possibilidade de cessão de exploração da imagem por terceiros, sendo que anteriormente a vigência da norma em questão, não havia vedação legal para tal prática. Assim, o conselheiro proferiu voto no entendimento de considerar o contrato firmado entre ALGE e Sport Club Internacional como um contrato de exploração da imagem do jogador, sem vinculação empregatícia. Contudo, o voto vencedor no caso em questão foi do Conselheiro Relator, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa.

Para Rafael Marchetti Marcondes, há um erro de análise do CARF, no tocante ao deslocamento dos rendimentos para a pessoa física:

A não imposição de penalidade majorada por parte da Receita Federal do Brasil denota entendimento pela inexistência de fraude ou simulação, elementos autorizadores da reconsideração dos rendimentos. Ausentes esses elementos, o deslocamento dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física mostra-se inapropriado.<sup>90</sup>

Nota-se que no caso, o CARF proferiu decisão sob fundamento equivocado, no tocante ao contrato firmado entre Alexandre Pato, através de sua empresa ALGE, e o Sport Club Internacional, pois a mera semelhança temporal entre o contrato desportivo e o contrato de exploração de imagem não traz consigo a ideia maquiadora da simulação ou da fraude fiscal, elementos que conforme demonstrados anteriormente necessitam de robustez para se verificarem no caso concreto.

Portanto, a autuação fiscal, neste caso, extrapolou os limites legais, visto que não havia previsão legislativa que proibisse a cessão de exploração do direito de imagem do jogador de futebol, podendo ocorrer a tributação na figura da pessoa jurídica.

---

<sup>90</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação do direito de imagem no esporte: análise de casos práticos. São Paulo: Quarter Latin, 2018. p. 84.

## 4.2 O caso “Dario Conca”

O caso do jogador de futebol Dario Leonardo Conca, trata-se de autuação fiscal de não recolhimento de Imposto de Renda da Pessoa Física, diante de rendimentos obtidos pelo jogador de futebol, através da cessão do direito de imagem para ser explorado por pessoas jurídicas, que o atleta exerceu o recolhimento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. O presente caso foi julgado no acórdão n. 2201-003.748, na sessão de 05 de julho de 2017, pela 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária.<sup>91</sup>

O relator do caso, Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, votou por dar parcial provimento ao recurso do jogador de futebol, para excluir do lançamento, valores que foram considerados omitidos, oriundos de fontes sediadas no exterior e que foram tributados naquele país. Ocorre que, o presente caso trata-se de rendimentos decorrentes do direito de imagem cedido pelo jogador de futebol, Dario Leonardo Conca, para a sua empresa, Dario L Conca Emp. Desportivos LTDA. (DLC), em que tal empresa negociava com as demais interessadas na exploração da imagem do atleta. Diante disso, a DLC negociou contratos de exploração de imagem, nos anos-calendário de 2011 e 2012, com diversas empresas. Sendo, São Paulo Alpargatas S.A., Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro, e, também, Evergrande Real Estate Group.

Nos anos de 2011 e 2012, a empresa Dario L Conca Empreendimentos Desportivos LTDA. declarou rendimentos isentos e não tributáveis, nos valores de R\$ 1.900.000,00 (um milhão e novecentos mil reais) e R\$ 34.900.000,00 (trinta e quatro milhões e novecentos mil reais), respectivamente. Contudo, a Receita Federal entendeu que tal declaração e repasse aos sócios destes valores seriam uma forma de maquiagem de rendimentos que deveriam ser tributados na figura da pessoa física. Quanto ao contrato entre a DLC e a empresa chinesa (Evergrande), entendeu o Fisco que, embora sendo jogador atuando na China, o jogador não apresentou a Declaração de Saída Definitiva do

---

<sup>91</sup> BRASIL. CARF. Processo: 18470.728514/2014-66. Acórdão: 2201-003.748. 1ª Turma Ordinária. Recorrente: Dario Leonardo Conca. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Brasília, 05 jul. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 set. 2022.

País, documento obrigatório, bem como efetuou declarações com ajustes anuais de 2011 e 2012, como se ainda residisse no Brasil.

A defesa do atleta expôs que, havia previsão legal para a cessão da exploração do uso do direito de imagem para pessoas jurídicas, não tendo vedação legislativa que impedia o contribuinte de agir deste modo. Ademais, informou que os rendimentos relativos à fonte pagadora do exterior foram devidamente tributados no país onde estava residindo, no caso a China. Contudo, o voto do conselheiro relator, no tocante ao direito de imagem, entendeu que não se poderia ceder para empresa a exploração do uso, nos termos do art. 129, da Lei n. 11.196/05, visto que tal direito seria personalíssimo e, assim, não poderia ocorrer tal operação. Ademais, considerou que tal dispositivo legal não prevê, ao jogador de futebol, a possibilidade de cessão:

Ora, não há que se confundir a cessão do direito à imagem com a prestação pessoal de serviços intelectuais, pois, serviço intelectual é aquele que se contrapõe ao serviço braçal, em regra prestado por quem está preparado intelectualmente, academicamente ou não. Há situações que tal preparo é tamanho que distingue o prestador dentre os demais, resultando em interesse do contratante de que o serviço adquirido seja prestado pessoalmente pelo próprio profissional. Portanto, não tem amparo fático a pretensão do recorrente de equiparar os dois institutos absolutamente diversos.<sup>92</sup>

Porém, o voto do relator não foi vencedor. Isso pois, considerou-se vencedor o entendimento expresso pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, quanto a possibilidade de cessão dos direitos de imagem. Sendo que em seu voto, assim dispôs:

O direito de imagem, em seus aspectos patrimoniais, em sua vertente positiva, é passível de fruição pela pessoa a quem pertence.

A partir dessa constatação, mister ressaltar que é permitido pelo ordenamento jurídico a cessão do direito de imagem da pessoa física para pessoa jurídica, para que esta a explore, restando ao cedente, cumprir as obrigações contratualmente assumidas, seja por meio da própria pessoa, seja por meio de pessoa jurídica constituída para esse fim nos termos do artigo 129, da Lei nº 11.196/05.

Cediço que não houve, por parte da autoridade fiscal, nenhuma consideração sobre nenhuma fraude ou simulação na relação existente entre a DLC e o Recorrente, somente a afirmação da impossibilidade de cessão do direito de

---

<sup>92</sup> *Ibidem.*

imagem e sobre o caráter personalíssimo do cumprimento dos contratos decorrentes da exploração de tal imagem (relatório fiscal, fls. 416).<sup>93</sup>

Deste modo, o CARF decidiu pelo provimento do recurso apresentado pelo jogador de futebol, Dario Leonardo Conca, para que se excluísse a autuação fiscal, diante da possibilidade de cessão do direito de imagem para exploração de pessoas jurídicas. Depreende-se que, o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foi acertado ao reformar a autuação sofrida pelo atleta. Isso pois, há expressa previsão legislativa em sentido extremamente oposto ao que o Fisco adotou para postular a condenação do contribuinte.

Nota-se que, o entendimento proferido pela autoridade fiscal ao autuar o atleta, na figura da pessoa física, denota que a previsão legislativa não teria validade. Tal autuação administrativa traria, consigo, insegurança jurídica aos atos praticados pelos contribuintes. Pois, ao verificar que, embora exista previsão legislativa que garanta a cessão de exploração de direito de imagem a terceiros, a autoridade fiscal profere autuações para que o pagamento de Imposto de Renda seja feito pelo contribuinte na figura da pessoa física, impediria que os contribuintes praticassem a cessão de seus direitos. Portanto, a norma que concede tal prática, bem como a ausência de norma que proíba tal prática, não teriam validação alguma.

#### **4.3 O caso “Neymar Júnior”**

O presente caso n. 2402-005.703, julgado em 15 de março de 2017, pela 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>94</sup>, possui diversas peculiaridades, isso pois, o jogador de futebol em questão é indiscutivelmente um dos principais nomes do esporte brasileiro no século XXI. Ocorre que, Neymar da Silva Santos Júnior, conhecido como “Neymar Júnior”, tornou-se jogador de futebol em meados de 2009, sendo que já possuía, ainda quando era apenas uma jovem promessa,

---

<sup>93</sup> *Ibidem*.

<sup>94</sup> BRASIL. CARF. Processo: 15983.720065/2015-11. Acórdão: 2402-005.703. 2ª Turma Ordinária. Recorrente: Neymar da Silva Santos Júnior. Recorrido: Fazenda Nacional. Relatora: Conselheira Bianca Felícia Rothschild. Brasília, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 set. 2022.

contratos que exploravam sua imagem. Aliado ao fato de ser um atleta de excelência mundial, desde jovem, Neymar Júnior teve, como fator concomitante à sua estreia no esporte, a expansão das redes sociais.

Destacado tal fato, a imagem do atleta era explorada, principalmente, por três empresas: Neymar Sport e Marketing LTDA. (Neymar Sport), N&N Consultoria Esportiva e Empresarial LTDA. (N&N Consultoria) e N&N Administração de Bens, Participações e Investimentos LTDA. (N&N Administração de Bens). Sendo que, todas as três empresas tinham como sócios os pais do atleta, Neymar da Silva Santos e Nadine Gonçalves da Silva Santos. Apesar de não estar presente na sociedade de nenhuma das empresas, o jogador de futebol era indiretamente relacionado aos negócios de exploração da sua imagem, bem como de outros negócios em que as empresas faziam. De tal modo, a Receita Federal do Brasil encontrou ilegalidades praticadas no período relativo aos anos de 2011 e 2013, aplicando assim, inclusive, multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento) do total devido.

O presente trabalho irá analisar a atuação da empresa Neymar Sport e Marketing LTDA. (Neymar Sport), responsável pela exploração da imagem do atleta e que foi constituída em abril de 2006, quando o jogador sequer havia estreado profissionalmente. O primeiro contrato de cessão de uso da imagem para exploração comercial, do atleta, ocorreu ao clube em que ele possuía vinculação desportiva, o Santos Futebol Clube, em 10 de maio de 2006. Destaca-se que, em abril de 2009, houve nova celebração contratual entre clube e atleta, através de sua empresa, ambos os contratos com 100% (cem por cento) dos valores explorados reservados ao clube de futebol.

Posteriormente, houve novos contratos celebrados entre clube e jogador, sendo que se passou a repartição dos valores explorados pela imagem do atleta, em 50% (cinquenta por cento), no ano de 2010. Sendo que, no contrato realizado em 07 de novembro de 2011, a empresa Neymar Sport estava com 90% (noventa por cento) dos rendimentos resultantes da exploração da imagem do jogador e, ainda, o Santos Futebol Clube responsável por repassar parcelas fixas à empresa. Quanto ao contrato celebrado entre Neymar Sport e Santos Futebol Clube, entenderam os conselheiros que havia vinculação entre o contrato de exploração da imagem e repasse de verbas consideradas salariais. Assim, diante do fato do contrato ter vinculação com a prática desportiva e ser considerado de natureza empregatícia, deveria a tributação ocorrer na figura da pessoa física.

Entre 2011 e 2013, período analisado pelo Fisco, houve a celebração de diversos contratos entre a Neymar Sports e outras empresas, que não o clube desportivo, para a celebração da imagem do atleta. Quanto a esses contratos, o Fisco entendeu que apenas poderia ser cedida a exploração da imagem para empresas, quando tal imagem já existisse anteriormente à celebração do contrato.

Ocorre que, o CARF proferiu entendimento de que não havia previsão para que se vedasse a possibilidade da pessoa física ceder à pessoa jurídica a outorga de contratos de direito de imagem, sob fundamentos do art. 87-A, da Lei Pelé, art. 129, da Lei n. 11.196/05 e art. 980-A, do Código Civil. Contudo, a Receita Federal do Brasil passou a analisar a constituição da empresa Neymar Sport, alegando que haveria fraude. Isso pois, o atleta Neymar Júnior não fazia parte da sociedade da empresa, bem como não era funcionário. Porém, apesar dessa verificação de suposta fraude, alegada pela autoridade administrativa, o CARF entendeu que havia elementos de conexão entre o atleta e a empresa, mesmo que não fosse funcionário ou sócio da mesma.

Em junho de 2013, a empresa Neymar Sport transferiu à N&N Administração de Bens parte do direito de imagem do atleta, sendo que esse repasse se referiu ao uso da imagem coletiva do jogador. Para o Fisco, essa transferência ocorreu para que o contrato firmado com o Barcelona, não atingisse valores superiores aos R\$ 48 milhões, que superaria o faturamento permitido a modalidade do lucro presumido. A relatora manifestou-se pela invalidade desse contrato na sua formalidade, visto que Neymar Júnior não tinha vinculação com nenhuma das empresas, contudo a maioria dos julgadores divergiram, neste ponto, da relatora, ao entenderem que entre o atleta e a Neymar Sport, havia vinculação, ainda que não no contrato social da empresa. Porém, a transferência entre empresas, mencionada anteriormente, não foi reconhecida pelo Tribunal, mantendo a autuação administrativa, visto que não havia substância econômica da empresa N&N Administração de Bens, sendo que tal transferência seria apenas para evitar que a Neymar Sport extrapolasse o faturamento anual de R\$ 48 milhões (quarenta e oito milhões de reais) na época do fato.

Por fim, o contrato entre N&N Administração de Bens e o clube espanhol Barcelona, realizado em junho de 2013, para a exploração da imagem do atleta. A relatora entendeu, por sua vez, que não teria problemas na cessão do direito de exploração da imagem, com fulcro no art. 87-A, da Lei Pelé. Contudo, tal posição foi vencida no

Tribunal, considerando-se que as verbas repassadas pelo Barcelona teriam natureza salarial.

Nota-se no caso que a problemática, no tocante a cessão da imagem do atleta para a exploração dos clubes com os quais o jogador possuía vinculação desportiva, se refere a cláusulas trabalhistas nos contratos analisados pelo Fisco, bem como não havia atividades praticadas de fato pelo atleta que remetessem exclusivamente a exploração da imagem do jogador. Quanto aos contratos celebrados com terceiros, a problemática do caso em questão se trata da inexistência de elementos que conectassem o atleta à empresa que cedeu a exploração de sua imagem, bem como ausência de funcionários para realização da atividades-fim da empresa.

Embora tenha ocorrido a punição ao jogador, na figura da pessoa física, o caso foi emblemático ao demonstrar diversas vezes nos votos e análises dos contratos que há possibilidade de cessão da exploração da imagem para pessoas jurídicas, diante dos permissivos legais que estão presentes no ordenamento pátrio.

#### **4.4 Análise crítica sobre os posicionamentos expostos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

Percebe-se, da análise dos casos acima expostos, que a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais alterou-se com relação à interpretação do art. 129, da Lei n. 11.196/05.

Ao verificarmos o caso “Alexandre Pato”, o posicionamento do CARF foi no sentido de considerar que a mera semelhança temporal entre os contratos desportivos e de exploração do direito de imagem, já configuravam que o contribuinte estaria, em tese, simulando a exploração da sua imagem para que pagasse menos tributos.

Contudo, o CARF incorreu em erro, salvo melhor juízo, ao julgar o caso deste modo. Isso pois, ao falarmos sobre a exploração da imagem de um jogador de futebol, pelo clube que detém os direitos federativos do atleta, presume-se que os contratos terão, ao menos, vinculação temporal. Questiona-se: qual seria o sentido de um clube de futebol explorar a imagem de um jogador que não tem mais vinculação desportiva consigo? E de

outro ponto, haveria sentido em um jogador, que não atue mais desportivamente por um clube, em ter a vinculação com esse, por meio de propagandas, produtos?

Percebe-se, portanto, que o posicionamento adotado no CARF não condiz com a possibilidade de um jogador de futebol ceder, por meio de uma empresa, diante da permissibilidade legislativa, nos termos do art. 129, da Lei 11.196/05, a sua imagem para exploração econômica. Resta evidenciado que, no tocante ao futebol, bem como esportes em geral, o atleta terá em seu contrato de cessão da exploração da imagem para o clube detentor de seus direitos federativos, vinculação temporal com o contrato desportivo. A semelhança temporal entre os contratos não demonstra que seja um ato simulado pelo contribuinte. Assim, considera-se que no acórdão n. 2202-003.682, a decisão de manutenção da autuação administrativa quanto ao contrato de exploração da cessão da imagem do atleta com o clube de futebol foi equivocada.

Contudo, verifica-se dos demais casos analisados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que o posicionamento foi alterado, com relação à possibilidade de jogadores de futebol constituírem empresas para a cessão da exploração econômica de sua imagem. Verifica-se que, tanto no caso “Conca”, quanto no caso “Neymar Júnior”, o CARF demonstrou que o posicionamento da Receita Federal do Brasil está em descompasso com a normatividade da legislação ordinária brasileira. Tanto o art. 129, da Lei n. 11.196/05, quanto o art. 87-A, da Lei 9.615, conhecida como “Lei Pelé”, demonstram que o jogador de futebol, diante da prestação de serviço personalíssimo, pode ceder a exploração econômica da imagem para que pessoas jurídicas façam eventuais celebrações contratuais com clubes de futebol e terceiros.

O caso “Neymar Júnior” é ainda mais emblemático ao verificar que, mesmo com outros problemas no tocante à análise dos institutos do Direito Civil aplicados ao Direito Tributário, como a simulação e a fraude à lei, o CARF expôs que é direito do jogador de futebol estipular se quer realizar a exploração da sua imagem através da pessoa física ou da pessoa jurídica. Ainda, quanto à simulação e a fraude à lei, o caso “Neymar Júnior” demonstrou explicitamente o que fora abordado anteriormente no presente trabalho. A celebração dos contratos de exploração da imagem do jogador de futebol, através da empresa Neymar Sport e o Santos Futebol Clube, possuía diversas cláusulas de vinculação trabalhista.

Ademais, em momento algum se verificou a exploração de fato da imagem do jogador, isso pois, não havia neste caso em específico, produtos que fizessem tal exploração, tais como bonés, camisetas, fotografias. Outro ponto que o CARF verificou, acertadamente, para a manutenção da autuação fiscal, foi que não havia razoabilidade entre o montante pago referente à imagem do atleta e o retorno financeiro obtido com a exploração da imagem em si. Por fim, os conselheiros acertadamente analisaram que a transferência da cessão da imagem entre as empresas visava apenas maquiar o ato praticado, diante da superação do valor máximo de faturamento para que a empresa estivesse no regime do lucro presumido, com isso entenderam que tal transferência da cessão de exploração era nitidamente uma simulação.

Quanto ao caso “Conca”, por fim, os conselheiros adequadamente retiraram a autuação fiscal, para considerar a possibilidade da exploração econômica da imagem, por pessoa jurídica, diante do seu caráter patrimonial. Logo, tal precedente administrativo tem importância, pois mostrou que de fato a imagem possui dois conceitos, como abordado no presente trabalho, a imagem-retrato, sob perspectiva moral, e a imagem-atributo, sob perspectiva patrimonial e que, portanto, pode ser explorada, diante de licença de uso, por pessoa jurídica.

## **5 Conclusão**

O presente trabalho buscou demonstrar a possibilidade da cessão de uso do direito de imagem de jogadores de futebol para pessoas jurídicas, para que desse modo ocorresse o planejamento tributário, sem vícios ou ilegalidades. Conforme exposto anteriormente, a imagem tem características especiais se comparada a outros direitos personalíssimos. Isso pois, a imagem, embora seja um direito personalíssimo, que é protegido constitucionalmente, para que se preserve a honra e a dignidade da pessoa humana, também tem caráter patrimonial.

Diante dessa característica, a imagem foi vista como um direito que poderia ser explorada economicamente. Diante dessa permissibilidade constitucional, ao possibilitar que ocorresse a exploração da imagem, jogadores de futebol verificaram a possibilidade de rentabilizar tal direito, devido a conexão entre a prática desportiva, exercida pelo atleta como seu rendimento primordial, com a imagem que é expressivamente divulgada nas

competições realizadas. Assim, verificou-se que a imagem-atributo do jogador de futebol era economicamente atrativa para ele, iniciando-se a discussão quanto à possibilidade de cessão de uso do direito de imagem para exploração de pessoas jurídicas que, por sua vez, negociaram o uso da imagem com terceiros, sendo que dessa forma seria tributado o Imposto de Renda, na figura da pessoa jurídica.

Deste modo, destaca-se que embora a atuação fiscal da Receita Federal do Brasil, possua entendimento de que serviços personalíssimos, como os realizados por jogadores de futebol, não poderiam ser cedidos para exploração de terceiros. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais demonstrou que o ordenamento jurídico brasileiro autoriza que serviços personalíssimos possam ser cedidos para exploração econômica de terceiros. Ainda, diante das diversas autuações administrativas que ocorreram contra jogadores de futebol, extrai-se da análise dos casos realizados no presente trabalho, que o posicionamento do CARF buscou garantir a cessão de uso da exploração comercial da imagem de atletas por terceiros.

Destaca-se, ainda, na discussão quanto a validade do art. 129, da Lei n. 11.196/05, que tal dispositivo não foi inovador, no tocante a discussão sobre a possibilidade de serviços personalíssimos serem explorados por pessoas jurídicas. Frisa-se, tal dispositivo não inovou legislativamente, mas sim elucidou a prática que não era vedada ao contribuinte. Assim, nota-se que as autuações administrativas realizadas pela Receita Federal incorrem em erro formal. Embora a imagem seja um direito personalíssimo, protegido no tocante ao seu conceito de imagem-retrato, que visa não ferir a honra da pessoa, bem como sua dignidade, tal direito, conforme mencionado anteriormente, é *sui generis*, visto que também há caráter patrimonial no direito de imagem.

Logo, diante da expansão midiática e tecnológica, através das redes sociais, a valorização da imagem foi perceptível. Deste modo, diante dos princípios da liberdade econômica e livre-iniciativa individual, não pode a autoridade fiscal vedar a prática do contribuinte, pelo fato de que esse visa a economia tributária como propósito para a cessão da exploração do uso do direito de imagem. Assim, ao relacionar o direito de imagem com o planejamento tributário, diante da possibilidade de se explorar economicamente através de pessoa jurídica, condiciona-se tal exploração com a economia tributária. Reitera-se, neste ponto, que a economia tributária ser o propósito comercial em uma empresa que visa a exploração da imagem de um jogador de futebol, não é prática abusiva de um planejamento tributário.

Neste ponto, o Supremo Tribunal Federal, durante a análise do art. 129, da Lei n. 11.196/05, declarou a constitucionalidade de tal dispositivo infraconstitucional. Assim, observou-se no voto da ministra relatora a preservação dos princípios da liberdade econômica, bem como da livre-iniciativa. Assim, preservou-se a vontade dos contribuintes, para que esses possam, se assim decidirem, efetuar a cessão da exploração de serviços personalíssimos através de pessoas jurídicas.

No tocante ao planejamento tributário, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, do Supremo Tribunal Federal, ao analisar o parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional, foi determinante ao elucidar que tal dispositivo normativo não seria uma vedação as práticas lícitas realizadas por contribuintes para que ocorresse a economia tributária. Mas, na verdade, tal dispositivo seria, como mencionado no voto da relatora, uma norma antievasiva, visto que a evasão fiscal é proibida quando se aborda a licitude de um planejamento tributário.

No tocante aos jogadores de futebol, a constituição de empresas para exploração econômica do direito de imagem, com propósito comercial de economia tributária, não traria ao Fisco direito de realizar autuações administrativas. Diante da análise do caso Dario Conca, foi verificado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que o contribuinte agiu de modo correto, no tocante a constituição da empresa, bem como na cessão do atleta a ela, para que ocorresse a exploração da imagem em contratos com terceiros, nos termos do art. 129, da Lei n. 11.196/05.

Contudo, no caso “Alexandre Pato”, o CARF incorreu em erro, ao analisar na decisão que a mera semelhança temporal entre o contrato de exploração da imagem firmado com o clube de futebol, detentor de seus direitos desportivos, e o contrato desportivo, que possui viés empregatício, seria indício de prática simulatória, sendo que a remuneração do atleta, no tocante a imagem, seria na verdade remuneração salarial que visava apenas o menor pagamento de tributos. Na verdade, a exploração da imagem de jogadores de futebol, por clubes que detêm seus direitos federativos, de fato irá encerrar conjuntamente com a finalização da relação desportiva. Isso pois, não haveria sentido em um clube de futebol buscar explorar comercialmente a imagem de um atleta que já não o representa desportivamente. Assim, o CARF equivocou-se ao julgar no caso do atleta Alexandre Pato, no sentido de que o direito de imagem deveria permanecer na tributação da pessoa física, pelo seu suposto caráter empregatício. Contudo, não havia dispositivo

normativo no ordenamento jurídico pátrio que relacionasse temporalmente os dois contratos.

Por fim, na análise do caso “Neymar Júnior”, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no tocante à fundamentação da exploração da imagem por pessoas jurídicas foi determinante, ao elucidar que há possibilidade dessa cessão, diante da permissibilidade do ordenamento pátrio. Contudo, o caso em questão possui problemática em relação a constituição da empresa que recebeu a outorga do jogador para exploração econômica, no tocante a sua formação, bem como diante da ausência do atleta na participação social da empresa, ou ainda como funcionário dela.

Assim, os casos analisados elucidaram o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que concedeu ao contribuinte a possibilidade de exploração por meio de pessoas jurídicas da imagem do atleta, com respaldo do art. 129, da Lei n. 11.196/05. Neste ponto, importante destacar que, no âmbito jurídico, tal norma foi plenamente validada, pelo Supremo Tribunal Federal, ao julga a ADC n. 66, considerando os princípios da liberdade econômica e da livre-iniciativa como respaldos constitucionais ao dispositivo legal discutido. Logo, percebe-se que o posicionamento firmado pelo legislador, pelo Poder Judiciário e, também, pelo órgão julgador de recursos administrativos, mostram que a Receita Federal do Brasil deve mudar seu entendimento, quanto à possibilidade de cessão de exploração econômica em serviços personalíssimos.

Extrai-se, portanto, que há possibilidade dos jogadores de futebol explorarem economicamente sua imagem, diante do caráter patrimonial que tal direito traz consigo. Ademais, percebe-se que, através da permissibilidade constitucional oriunda dos princípios da liberdade econômica e da livre-iniciativa, o ordenamento jurídico brasileiro posicionou-se no sentido de conceder aos contribuintes, que realizam serviços personalíssimos, a possibilidade de cessão para pessoas jurídicas explorarem economicamente tais serviços. Assim, relacionando os serviços personalíssimos aos jogadores de futebol, verificou-se que a imagem desses atletas é de extrema relevância para seu aumento de rendimentos econômicos.

Deste modo, há possibilidade de a exploração da imagem de jogadores de futebol ocorrer por meio de pessoas jurídicas, garantindo assim que jogadores de futebol realizem planejamentos tributários visando a economia tributária, como propósito comercial, não o caracterizando como abusivo, visto que é lícito ao jogador de futebol tal prática.

## Referências Bibliográficas

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quarter Latin, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BRASIL. **CARF. Processo: 10935.005578/2010-45. Acórdão: 2202-003.682**. 2ª Turma Ordinária. Recorrente: Alexandre Rodrigues da Silva. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Brasília, 08 fev. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 set. 2022.

BRASIL. **CARF. Processo: 18470.728514/2014-66. Acórdão: 2201-003.748**. 1ª Turma Ordinária. Recorrente: Dario Leonardo Conca. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Brasília, 05 jul. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 set. 2022.

BRASIL. **CARF. Processo: 15983.720065/2015-11. Acórdão: 2402-005.703**. 2ª Turma Ordinária. Recorrente: Neymar da Silva Santos Júnior. Recorrido: Fazenda Nacional. Relatora: Conselheira Bianca Felícia Rothschild. Brasília, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 set. 2022.

BRASIL. **Código Civil**. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. **[Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.615**, de 24 de março de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19615consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm). Acesso em: 05 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade 66**. Recorrente: Confederação Nacional da Comunicação Social – CNCOM. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2021]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5794122>. Acesso em: 06 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446**. Recorrente: Confederação Nacional de Comércio – CNC. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 06 set. 2022.

CARRAZA, Roque Antonio. **O caráter interpretativo do art. 129, da lei n. 11.196/05**. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 245-259.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

LEÃO, Martha. **O livre exercício de atividade econômica, o direito de economizar tributos e a jurisprudência brasileira**. Revista de Direito Recuperacional e Empresa, São Paulo, v. 13/2019, p. 1-10, 2019.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação da imagem de artistas e esportistas**. São Paulo: Quarter Latin, 2017.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação do direito de imagem no esporte: análise de casos práticos**. São Paulo: Quarter Latin, 2018.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **Manual da tributação no esporte**. São Paulo: Quarter Latin, 2020.

MENKE, Cassiano. **‘Propósito negocial’ e o planejamento tributário: análise da mistificação à inconstitucionalidade**. JOTA. São Paulo, 11 jul. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/proposito-negocial-e-o-planejamento-tributario-11072020>. Acesso em: 26 set. 2022.

MORRONE, Vinícius Leonardo Loureiro. **Licença de uso de imagem – contrato válido ou fraude tributária?** Revista Brasileira de Direito Desportivo, São Paulo, v. 25/2014, p. 231-241, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A natureza interpretativa do art. 129 da lei n. 11.196/05 e o combate à elisão abusiva na prestação de serviços de natureza científica, artística e cultural**. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 433-449.

RODRIGUES, Meigan Sack; RODRIGUES, Edison Pereira. **Atos personalíssimos e sua tributação**. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 361-371.

SOUZA, Antonio Carlos Garcia de; PERLINGEIRO, Rubem. **Do caráter interpretativo do art. 129 da lei n. 11.196, de 21.11.2005, e da oportunidade da chamada emenda 3, de 2006**. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 373-389.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. **Planejamento tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Quarten Latin, 2019.

XAVIER, Alberto. **Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e tv, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz**. Parecer. In: JÚNIOR, Pedro Anan; PEIXOTO,

Marcelo Magalhães (coord.). **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários.** São Paulo: MP Editora, 2008. p. 217-243.