



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO

GIOVANA DARU

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O DIREITO DE IMAGEM DOS ATLETAS: UMA ANÁLISE À
LUZ DA PERSPECTIVA HISTÓRICA DA JURISPRUDÊNCIA**

CURITIBA

2023

GIOVANA DARU

TRIBUTAÇÃO SOBRE O DIREITO DE IMAGEM DOS ATLETAS: UMA ANÁLISE À
LUZ DA PERSPECTIVA HISTÓRICA DA JURISPRUDÊNCIA

Artigo científico apresentado como requisito parcial
à obtenção do grau de Bacharel em Direito no
Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal do Paraná

Orientadora: Prof^ª. Dra. Betina Treiger
Gruppenmacher.

CURITIBA

2023

TERMO DE APROVAÇÃO

TRIBUTAÇÃO SOBRE O DIREITO DE IMAGEM DOS ATLETAS: UMA ANÁLISE À LUZ DA PERSPECTIVA HISTÓRIA DA JURISPRUDÊNCIA

GIOVANA DARU

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Profa. Dra. Betina Treiger Grupenmacher
Orientador

Coorientador

Documento assinado digitalmente

 **MATHEUS SCHWERTNER ZICCARRELLI RODRIGUI**
Data: 12/12/2023 15:42:20-0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

: Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

1º Membro

Documento assinado digitalmente

 **LAERCIO CRUZ ULIANA JUNIOR**
Data: 12/12/2023 09:15:07-0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Laercio Cruz Uliana Junior

2º Membro

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo demonstrar a viabilidade da transferência dos direitos de imagem de jogadores de futebol para pessoas jurídicas, permitindo um planejamento tributário sem irregularidades. O direito de imagem, por sua peculiaridade constitucional, que combina aspectos pessoais e patrimoniais, tornou-se passível de comercialização. Essa oportunidade despertou discussões sobre a transferência desse direito para empresas, visando diferente tributação principalmente do Imposto de Renda. Com a valorização crescente da imagem, especialmente no contexto midiático e tecnológico atual, a proibição da cessão desse direito por contribuintes, segundo os princípios de livre-iniciativa econômica, é questionável, uma vez que essa prática pode gerar economia tributária legítima. O Supremo Tribunal Federal na ADC 66 ratificou a constitucionalidade desse tipo de prática, garantindo aos contribuintes a possibilidade de transferir serviços pessoais para pessoas jurídicas. Esse respaldo dos Poderes Legislativo e Judiciário destaca a necessidade de revisão pela Receita Federal sobre a transferência da exploração de serviços pessoais. Dessa forma, ao permitir que atletas realizem planejamentos tributários legais visando economia fiscal, sem caráter abusivo, dentro dos limites legais estabelecidos para os jogadores de futebol, se está consagrando todos os princípios e direitos constitucionalmente previstos.

Palavras-chave: Direito de imagem. Cessão. Tributação. Propósito negocial. Jurisprudência.

ABSTRACT

The aim of this study is to demonstrate the feasibility of transferring the image rights of soccer players to legal entities, allowing tax planning without irregularities. The image right, due to its constitutional peculiarity, which combines personal and patrimonial aspects, has become subject to commercialization. This opportunity has sparked discussions about the transfer of this right to companies, with a view to different taxation, mainly income tax. With the growing appreciation of image, especially in the current media and technological context, the prohibition on taxpayers transferring this right, according to the principles of free economic initiative, is questionable, since this practice can generate legitimate tax savings. The Federal Supreme Court in ADC 66 ratified the constitutionality of this type of practice, guaranteeing taxpayers the possibility of transferring personal services to legal entities. This support from the legislative and judicial branches highlights the need for the Internal Revenue Service to review the transfer of the exploitation of personal services. In this way, by allowing athletes to carry out legal tax planning aimed at tax savings, without abusive character, within the legal limits established for soccer players, all the constitutionally provided principles and rights are being enshrined.

Keywords: Image rights. Assignment. Taxation. Business purpose. Case law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. DO CARÁTER PERSONALÍSSIMO À VISÃO PATRIMONIAL: A MUDANÇA DE PERPECTIVA NO DIREITO DE IMAGEM	7
2. O “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO” EM CASOS DE CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM	9
2.1. O HISTÓRICO DAS LEIS INFRACONSTITUCIONAIS.....	10
2.2. MÉTODOS LÍCITOS E ILÍCITOS DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA .	13
2.2.1. Simulação e Dissimulação	13
2.2.2. Abuso de Direito	15
2.2.3. Fraude à Lei.....	16
2.2.4. Propósito Negocial	17
3. A PERSPECTIVA JURÍDICA DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/05 – ADC 66	19
4. ANÁLISE DE CASOS JULGADOS PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)	21
4.1. O “CASO RATINHO”	21
4.2. O “CASO NEYMAR JÚNIOR”	22
5. ANÁLISE DE CASOS JULGADOS PELO SISTEMA JUDICIÁRIO BRASILEIRO	23
5.1. O “CASO GARRINCHA E PELÉ”	23
5.2. O “CASO RATINHO”	24
CONCLUSÕES	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	27

INTRODUÇÃO

Com o propósito de analisar a viabilidade de jogadores de futebol cederem a exploração econômica de seus direitos de imagem a pessoas jurídicas, este trabalho mergulha nas complexas nuances que envolvem essa questão jurídica.

Como bem se sabe, o direito de imagem é um direito personalíssimo, protegido constitucionalmente, visando salvaguardar a moral e a dignidade da pessoa humana, impedindo difamações e danos à honra. Portanto, sob essa perspectiva, a cessão da imagem para fins de exploração econômica é vedada, pois a imagem é considerada intrinsecamente individual e inalienável.

Simultaneamente, a Constituição Federal também reconhece o caráter patrimonial do direito de imagem, especialmente em um contexto de crescente exposição midiática e comercial no século XXI, impulsionado pelas novas tecnologias e redes sociais. Jogadores de futebol, sendo figuras de grande visibilidade no Brasil, muitas vezes alcançando status de ídolos, se tornaram alvos comerciais para empresas que desejam vincular suas imagens a produtos e serviços. Justamente por esse cenário, a legislação infraconstitucional brasileira buscou estabelecer permissões para que esses atletas pudessem explorar comercialmente suas imagens.

Desse modo, também é necessário examinar a evolução da legislação relacionada ao tema, desde a Lei dos Direitos Autorais (Lei n. 9.610/1998), a Lei Pelé (Lei n. 9.615/1998) e a Lei do Bem (Lei n. 11.196/2005). Uma parte fundamental dessa análise envolve o entendimento sobre se jogadores de futebol poderiam ceder a exploração de sua imagem para terceiros – incluindo pessoas jurídicas, e conseqüentemente, tributar os rendimentos como pessoas jurídicas.

A pesquisa também aborda o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), notadamente as decisões relacionadas à constitucionalidade do artigo 129 da Lei do Bem, que estabeleceu a possibilidade métodos elisivos no planejamento tributário, bem como a importância ou não, do propósito comercial na avaliação da legalidade de tais estratégias.

O presente trabalho também analisa dois casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) envolvendo jogadores de futebol que estabeleceram pessoas jurídicas para explorar economicamente suas imagens. Após, também irá se debruçar sobre casos de cessão de direito de imagem perante o Poder Judiciário. Portanto, o trabalho revela a interpretação do CARF e do Poder Judiciário

sobre a possibilidade de ceder a exploração da imagem a pessoas jurídicas de atividade comercial dos serviços intelectuais, no Tema 66. Além disso, são discutidos e como práticas de planejamento tributário afetam a tributação de jogadores de futebol.

1. DO CARÁTER PERSONALÍSSIMO À VISÃO PATRIMONIAL: A MUDANÇA DE PERSPECTIVA NO DIREITO DE IMAGEM

O direito de imagem, dada a sua crescente importância na era da expansão midiática e tecnológica, especialmente a partir do século XX, passou a exigir uma proteção jurídica mais sólida. Isso se deve ao fato de que a imagem está intrinsecamente ligada à pessoa, devido ao seu caráter personalíssimo. Assim, a Constituição Federal do Brasil buscou garantir a proteção constitucional desse direito, conforme estabelecido no artigo 5º, inciso X¹.

Nesta modalidade interpretativa jurisdicional, em que a imagem tem caráter personalíssimo inviolável e intransponível, a imagem é denominada “imagem retrato²”. Significa dizer, é aquela que não pode ser explorada por terceiros. Nesse contexto, a preocupação constitucional é voltada para a proteção da honra da pessoa retratada, não havendo interesse em sua exposição pública.

Entretanto, é importante ressaltar que o direito de imagem não se limita apenas ao seu caráter personalíssimo e inviolável; ele também possui um aspecto patrimonial, que é igualmente protegido juridicamente, conforme estabelecido no artigo 5º, inciso V³, da Constituição Federal. Nesse contexto, a doutrina introduz o conceito de “imagem-atributo⁴”. Para esta modalidade, a imagem não é apenas considerada intrínseca à pessoa, mas também se busca compreender o seu valor social.

A “imagem-atributo”, mesmo sendo de natureza personalíssima, não trata apenas de preservar a honra, mas sim de reconhecer que a imagem traz consigo o reconhecimento e uma ampliação da vida da pessoa na sociedade. Através desse

¹ Art. 5º - 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.

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

³ Art. 5º - V: - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem

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

conceito, busca-se explorar economicamente a imagem, reconhecendo seu valor social e sua capacidade de contribuir para o desenvolvimento e a participação do indivíduo na sociedade.

Dessa forma, é evidente que o legislador constituinte demonstrou que o direito de imagem é distinto dos demais direitos protegidos no conjunto de garantias constitucionais do artigo 5º da Constituição Federal. Isso ocorre porque, mesmo tendo um caráter personalíssimo voltado para a preservação da honra, o direito de imagem igualmente é tutelado em razão de seu aspecto patrimonial.

É importante observar que a imagem possui características especiais que a tornam distinta, impedindo que seja classificada estritamente como um direito personalíssimo ou meramente um direito patrimonial do indivíduo. Essas características incluem (i) essencialidade, (ii) originalidade, (iii) exclusividade, (iv) parcial indisponibilidade, (v) extrapatrimonialidade, (vi) intransmissibilidade e (vii) imprescritibilidade⁵.

Dessas características, destacam-se duas de suma importância para a análise deste estudo. A primeira, é a essencialidade da imagem se manifesta quando ela possui traços próprios que a tornam única, enquanto a originalidade está relacionada à forma como a imagem se originou, revelando seu caráter pessoal. Essas características fortalecem a ideia de “imagem-retrato”. A segunda, é a característica da parcial indisponibilidade que aproxima-se mais da noção de “imagem-atributo”. Mesmo sendo um direito personalíssimo, existe a possibilidade de ceder a imagem a terceiros interessados. Isso ocorre porque a disponibilidade da imagem difere de outros direitos de personalidade, especialmente em um contexto de expansão midiática, onde a imagem frequentemente se associa a produtos e marcas.

Nesse sentido, Rafael Marchetti Marcondes argumenta:

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 determinado, mediante contraprestação ou de forma gratuita⁶.

Entretanto, como será discutido adiante neste estudo, a dimensão patrimonial

⁵ MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da imagem de artistas e esportistas. São Paulo: Quarter Latin, 2017. p. 41-48

⁶ MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da imagem de artistas e esportistas. São Paulo: Quarter Latin, 2017. p. 44.

da imagem é frequentemente desconsiderada pela Receita Federal do Brasil, resultando em desafios interpretativos em relação às normas legais estabelecidas no sistema jurídico nacional. Isso afeta não apenas jogadores de futebol, mas também outras pessoas cuja fonte de renda decorre da comercialização de serviços personalíssimos.

Esses indivíduos estão sujeitos a sanções administrativas no campo tributário, uma vez que o Fisco sustenta que, devido à natureza personalíssima, a imagem não pode ser explorada por pessoas jurídicas. No entanto, esse posicionamento das autoridades fiscais está em desacordo com o arcabouço jurídico brasileiro.

2. O “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO” EM CASOS DE CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM

Conforme demonstrado no capítulo 1, a principal característica no aspecto patrimonial do direito de imagem é a notoriedade social do sujeito, que lhe permite associar sua imagem a marcas ou produtos visando ganhos econômicos. No contexto deste trabalho, que versa sobre uma paixão nacional, o futebol, destacados atletas podem explorar suas imagens devido à notoriedade que adquirem em suas carreiras esportivas, despertando o interesse de empresas em vincular suas imagens à expansão de produtos.

Neste cenário, é perceptível que o caráter patrimonial do direito de imagem possui um viés econômico, que pode ser explorado pela própria pessoa, dada a valorização de sua imagem.

Apesar da salvaguarda oferecida pelo direito constitucional em relação à imagem, é por meio da legislação infraconstitucional que se buscou regulamentar a possibilidade de ceder o direito de uso da imagem, considerando seu caráter patrimonial.

Sendo assim, será explorado no tópico 2.1 a relevância das leis infraconstitucionais até o advento da Lei do Bem, bem como o impacto individual dos dispositivos legais no ordenamento jurídico.

2.1. O HISTÓRICO DAS LEIS INFRACONSTITUCIONAIS

O primeiro (i) momento em que o ordenamento jurídico brasileiro contemplou a possibilidade de atos personalíssimos serem cedidos em virtude de seu aspecto patrimonial foi na Lei dos Direitos Autorais em seu art. 49, inciso I, n. 9.610/1998⁷.

Percebe-se que esse dispositivo legal evidencia a habilidade do sujeito detentor dos direitos autorais, que são resultado do seu trabalho pessoal na criação desses direitos, de transferi-los para terceiros, considerando a natureza negociável desse ato pessoal.

No entanto, é essencial reconhecer que é por meio desse direito pessoal que indivíduos como atores, artistas e escritores obtêm ganhos financeiros a partir de seu trabalho. É nesse contexto que se encaixam os jogadores de futebol, que são o foco deste estudo, pois é a partir de suas imagens durante o jogo que ocorrem as oportunidades de expansão da própria imagem, como mencionado anteriormente.

Tanto é verdade, que assim menciona Marcondes: “O direito deve adaptar-se às novas realidades sociais. Assim, o caráter da disponibilidade da imagem alcança uma maior amplitude⁸”.

Em um segundo momento, (ii) surge o artigo 87-A⁹ da Lei nº 9.615, introduzido pela Lei nº 12.395/2011 (conhecida como Lei Pelé), desempenhando um papel normativo fundamental, proporcionando maior segurança jurídica às transações realizadas pelos esportistas.

Esse dispositivo legal estabelece, em seu parágrafo único¹⁰, que um jogador pode ceder à entidade de prática desportiva que detém seus direitos de imagem um

⁷ 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: I - A transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

⁸ MARCONDES, Rafael Marchetti. A tributação da imagem de artistas e esportistas. São Paulo: Quarter Latin, 2017. p. 44.

⁹ 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.

¹⁰ 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.

valor máximo de 40% da sua remuneração total como direito de imagem. Em outras palavras, o artigo trouxe explicitamente para o campo do direito desportivo a permissão para a cessão e exploração da imagem do atleta.

Essa regulamentação desempenha um papel crucial na definição das relações contratuais entre jogadores e clubes, garantindo uma base legal sólida para a exploração econômica da imagem dos esportistas.

No entanto, apesar de já existirem normas que versassem sobre o tema, foi (iii) somente com a promulgação da Lei 11.196/2005, em seu artigo 129¹¹, que o legislador expressamente autorizou a cessão da imagem para terceiros.

Esse dispositivo concede ao contribuinte a liberdade de escolher se deseja ceder a exploração de serviços personalíssimos, por meio de pessoa jurídica ou não. Embora não existisse uma proibição prévia à cessão da exploração econômica da imagem para pessoas jurídicas, essa lacuna normativa foi preenchida por meio desse dispositivo. Isso fortalece a posição do contribuinte, oferecendo uma legal mais sólida para conduzir seus negócios sem o risco de sanções administrativas, caso haja discordância por parte da Receita Federal do Brasil.

É importante ressaltar que a licença de uso de imagem, que permite a cessão e exploração por pessoas jurídicas, é amparada legalmente, conforme o artigo 129 da Lei n. 11.196/05. No entanto, essa licença não deve ser confundida com o conceito de direito de arena. O direito de arena¹² é uma remuneração devida aos atletas, a ser recebida por meio de seu sindicato.

No entanto, apesar da evolução normativa no que toca o direito de imagem, esse mesmo dispositivo ainda é capaz de gerar controvérsias quanto ao seu caráter interpretativo.

Uma corrente doutrinária argumenta que o art. 129 da Lei n. 11.196/05 não introduziu inovações no que diz respeito à cessão da exploração comercial do direito de imagem. Essa corrente afirma que o artigo disciplina a possibilidade já aceita nas operações tributárias, visto que não havia proibição legal anterior à cessão do uso do

¹¹ Lei 11.196/2005, 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.

¹² 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. Vide 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.

direito de imagem por pessoas jurídicas.

Portanto, de acordo com essa visão, o art. 129 da Lei n. 11.196/05 não introduziu uma nova prática, mas teve um caráter interpretativo em relação ao que já era permitido, como indicado na Lei n. 9.610/1998. Roque Antonio Carraza apoia essa interpretação, veja-se:

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 contrário 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.¹³

Por isso, a Lei n. 11.196/2005 é apelidada de "Lei do Bem" tendo em vista os incentivos fiscais que oferece aos contribuintes. No caso em análise, trata da liberdade de negociação entre as partes. Essa liberdade de negociação é essencial para os contribuintes, especialmente porque, como será discutido adiante, quando a norma em questão foi promulgada, também havia debate sobre o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, segundo a perspectiva de Ricardo Lodi Ribeiro, o artigo 129 da Lei 11.196/05 apresenta uma barreira adicional relacionada à desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Ou seja, além de validar a cessão de uso para a exploração do direito de imagem por terceiros, esse dispositivo legal também impediria a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização dos sócios das empresas, enquanto pessoas físicas, a menos que atos ilícitos tenham ocorrido.

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.¹⁴

¹³ 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.ed

¹⁴ 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;

Nesse aspecto, nota-se que, de acordo com o autor, na ausência de condutas ilícitas por parte dos contribuintes, a aplicação do instituto de desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) não é possível, pois o artigo 129 da Lei n. 11.196/05 permite a cessão da exploração do direito de imagem.

Como será abordado na seção seguinte, na época da criação do dispositivo em análise, também havia debate relacionado ao artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, estabelecido pela Lei Complementar n. 104/2001. A discussão que envolveu ambos os dispositivos legais se centraram na questão de combater ou não a elisão fiscal ou evasão fiscal. A doutrina, assim como a Suprema Corte, conforme será visto adiante, compreende que é permitido recorrer a práticas elisivas para viabilizar planejamentos tributários legítimos dentro dos limites da legalidade.

2.2. MÉTODOS LÍCITOS E ILÍCITOS DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

Neste contexto, é crucial enfatizar uma diferenciação conceitual relevante que permite a demonstração da possibilidade de se realizar planejamentos tributários tanto lícitos quanto abusivos. Portanto, torna-se imprescindível elucidar os conceitos de elisão fiscal, evasão fiscal e, adicionalmente, o conceito de elusão fiscal, conforme delineados pela doutrina contemporânea, bem como a sua aplicação e tratamento no contexto do ordenamento jurídico brasileiro.

2.2.1. Simulação e Dissimulação

Inicialmente, abordaremos o instituto da simulação conforme previsto no artigo 167¹⁵ do Código Civil. No entanto, no contexto do Direito Tributário, embora a simulação seja considerada uma prática ilícita, não existe uma definição específica do que constitui simulação no Código Tributário Nacional. Portanto, adota-se o conceito

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 433-449.

¹⁵ 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.

estabelecido no Direito Privado para preencher essa lacuna.

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 querido¹⁶.

No que diz respeito à simulação, esse conceito pode ser subdividido em duas categorias¹⁷: simulação absoluta e simulação relativa. A simulação absoluta refere-se a um ato jurídico que é considerado inexistente, criado com a intenção de enganar a autoridade administrativa. Por outro lado, a simulação relativa, também conhecida como dissimulação, envolve a prática de um ato real, mas busca-se disfarçar sua verdadeira natureza, de modo a torná-lo invisível perante o espectro jurídico. A dissimulação encontra-se regulamentada no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, a simulação absoluta busca criar a aparência de um negócio jurídico inexistente no mundo real. Um exemplo disso no âmbito do planejamento tributário em relação ao direito de imagem seria a prática de efetuar pagamentos de verbas salariais que aparentam estar relacionadas às obrigações contratuais vinculadas ao direito de imagem do jogador, visando reduzir a carga tributária. No entanto, a realidade é que tais verbas não têm nenhuma relação com a imagem do jogador, tornando esse negócio jurídico inexistente.

Além disso, o contribuinte poderia realizar a simulação de atos, como a inclusão de cláusulas estritamente trabalhistas no contrato de cessão de exploração de imagem, que aparentam estar relacionadas à exploração da imagem do atleta, mas não têm tal vínculo. Outra prática simulada seria a ausência de produtos produzidos pelo clube ou de campanhas publicitárias envolvendo os patrocinadores da entidade esportiva com a imagem do atleta, enquanto ocorre o pagamento de remuneração aparentemente relacionada a essas atividades.

Conclui-se que a simulação, seja absoluta ou relativa, pode ser utilizada de forma indevida no planejamento tributário, buscando reduzir a carga fiscal sem que

¹⁶ 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.

¹⁷ SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarter Latin, 2019. p. 90.

haja uma correspondência real com as atividades que justifiquem tais incentivos.

2.2.2. Abuso de Direito

No contexto da análise sobre a legalidade dos planejamentos tributários, o instituto do abuso de direito, previsto no artigo 187¹⁸ do Código Civil, tem sido objeto de atenção por parte das autoridades jurídicas e administrativas. Esse instituto tem sido invocado para avaliar a potencial abusividade de certas operações comerciais, muitas vezes enquadrando-as como formas de simulação ou dissimulação, o que pode resultar em autuações fiscais contra os contribuintes.

É importante destacar que, no âmbito da legislação tributária, os contribuintes têm a prerrogativa de realizar práticas comerciais visando à economia tributária, desde que estejam em conformidade com as normas tributárias vigentes, não havendo proibição legal para tal conduta. Em contraste, a figura do abuso de direito no Direito Civil implica na ilicitude do ato praticado, e essa ilicitude pode decorrer de ações concretas realizadas pelo contribuinte, independentemente de estarem em conformidade com as normas fiscais. A confusão conceitual na aplicação do instituto do abuso de direito decorre, em grande parte, da sua incompatibilidade com a lei tributária¹⁹.

Ao analisar o planejamento tributário, observa-se que o instituto do abuso de direito é menos frequente do que outros institutos, como a simulação discutida anteriormente ou a fraude à lei, que será examinada a seguir. Isso se deve ao fato de que o abuso de direito está intrinsecamente relacionado à norma dispositiva no âmbito do Direito Tributário, uma vez que a ocorrência do fato gerador de um tributo depende da existência de uma lei que o preveja.

Portanto, no que tange ao abuso de direito, a autoridade administrativa não tem a prerrogativa de impedir a criação de empresas por parte de atletas ou de interferir em contratos celebrados entre a empresa detentora dos direitos de imagem de jogadores de futebol e terceiros que desejam utilizá-los. Sendo assim, confere-se uma eficácia limitada do instituto do abuso de direito no contexto do planejamento tributário,

¹⁸ 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.

¹⁹ SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. Planejamento tributário e segurança jurídica. São Paulo: Quarten Latin, 2019. p. 118.

considerando a permissão constitucional que os contribuintes têm para realizar negócios jurídicos visando à economia lícita de tributos.

2.2.3. Fraude à Lei

A base legal para o conceito de fraude à lei encontra-se no Código Civil, especificamente no seu artigo 166, inciso VI²⁰, que trata da nulidade de negócios jurídicos devido à fraude à lei imperativa. No entanto, a definição do que constitui uma lei imperativa no contexto do Direito Tributário é uma questão controversa. Isso ocorre porque a característica imperativa da lei tributária está relacionada ao pagamento do tributo, que só ocorre quando o fato gerador correspondente acontece. Sendo assim, *stricto sensu*, não há sentido na obrigação do pagamento de tributos se o fato gerador não ocorreu.

Diferentemente, é importante destacar que uma prática fraudulenta realizada pelo contribuinte, com o propósito de ocultar o fato gerador de um tributo de acordo com uma norma legal específica, não deva ser penalizada pela autoridade administrativa. Marco Aurélio Greco assim expõe:

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 ocorrido²¹.

Dessa forma, é possível aplicar o conceito do instituto da fraude à lei do Direito Civil no âmbito do Direito Tributário. A ação do contribuinte que visa contornar uma norma tributária para evitar a ocorrência do fato gerador é considerada ilícita, permitindo que a autoridade administrativa classifique tal prática como um planejamento tributário fraudulento. A fraude à lei imperativa diz respeito à evasão fiscal, na qual a norma tributária é fraudulentamente manipulada no momento da estruturação do negócio.

²⁰ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...) VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

²¹ 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.

Dessa forma, é possível aplicar o conceito do instituto da fraude à lei do Direito Civil no âmbito do Direito Tributário. A ação do contribuinte que visa contornar uma norma tributária para evitar a ocorrência do fato gerador é considerada ilícita, permitindo que a autoridade administrativa classifique tal prática como um planejamento tributário fraudulento.

É importante ressaltar que a fraude à lei, no contexto do Direito Tributário, tem seu início no momento da negociação entre as partes. É a partir desse ponto que se estabelece a relação fraudulenta, conforme afirmado por Paulo Ayres Barreto:

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 todo²².

Ao examinar-se a exploração econômica do direito de imagem de jogadores de futebol por meio de pessoas jurídicas, é fundamental avaliar o instituto da fraude à lei do Direito Civil, principalmente no que diz respeito à constituição das empresas que obtêm a licença para explorar a imagem do atleta. Por exemplo, uma empresa que não possui os elementos necessários, como ativos organizados e recursos de produção, e cujas operações de exploração da imagem não fazem parte de seu objeto social, pode indicar a possibilidade de fraude à lei.

Percebe-se que existem ações realizadas pelo contribuinte que podem ser interpretadas pelo Fisco como fraude à lei. Em conclusão, ao contrário do instituto do abuso de direito, é plenamente viável a autuação administrativa, uma vez que no momento da constituição da empresa, já se evidencia a intenção do contribuinte em maquiar uma determinada situação, tornando o planejamento tributário abusivo.

2.2.4. Propósito Negocial

No contexto do planejamento tributário, surge a discussão se os contribuintes têm a prerrogativa de escolher práticas legítimas visando à economia tributária. Conforme já mencionado, dentro das possibilidades legais, os contribuintes têm a

²² BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 146.

liberdade de optar por práticas que resultem em menor pagamento de impostos. Por isso, a autoridade administrativa não pode, com base na mera escolha do contribuinte, considerar o propósito negocial como uma conduta evasiva.

Como ressaltado anteriormente, o ordenamento jurídico brasileiro não impede que os contribuintes busquem, por meios lícitos, economizar em impostos. O Professor Paulo Ayres Barreto afirma: "O propósito negocial, por si só, não é suficiente para justificar a desconsideração de negócios jurídicos realizados no exercício da liberdade e da livre-iniciativa dos contribuintes"²³.

Sendo assim, a autoridade administrativa não pode autuar o contribuinte com base apenas na alegação de falta de pagamento de impostos devido a uma prática realizada exclusivamente com fins fiscais. A ausência de restrições à economia tributária como propósito negocial impede a atuação do Fisco em sentido contrário. O Direito Tributário está fundamentado em garantias constitucionais que promovem a liberdade econômica²⁴ e protegem a livre-iniciativa.

Cassiano Menke²⁵ destaca que não existe uma norma que conceda ao poder público o direito de desconsiderar atos e negócios realizados pelo contribuinte se este buscou licitamente a economia tributária. Isso reflete a permissão constitucional que respeita a liberdade econômica e seus princípios correlatos, impedindo a atuação administrativa de criar obstáculos às negociações dos contribuintes em suas operações econômicas.

Na mesma toada, Leonardo Aguirra de Andrade²⁶ observa que a redução da carga tributária é legítima para o contribuinte, resultante do princípio da livre-iniciativa enraizado no ordenamento jurídico brasileiro. Essa legítima redução tributária é reconhecida quando o contribuinte celebra, de fato, atos ou negócios jurídicos com o intuito de economizar tributos.

Portanto, há plena conformidade legal para que o contribuinte busque, de maneira lícita, uma maior economia tributária como resultado de uma operação na

²³ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 215.

²⁴ 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.

²⁵ 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 09/11/2023.

²⁶ 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. Ed.

qual o propósito negocial tenha sido esse.

No que se refere à (não) tributação da cessão do direito de imagem, foco central deste estudo, a consideração sobre a aplicação do planejamento tributário surge em decorrência da validade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005. Como será abordado mais adiante, esse dispositivo legal passou por uma análise no Supremo Tribunal Federal, no contexto da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, resultando na confirmação de sua legalidade no ordenamento jurídico.

3. A PERSPECTIVA JURÍDICA DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/05 – ADC 66

Quanto à discussão jurídica em torno do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, o Supremo Tribunal Federal analisou a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, que versava sobre a validade desse dispositivo legal. A ementa da ação foi a seguinte:

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).²⁷

A autora da ação buscou demonstrar que a Constituição Federal tem como princípio fundamental a liberdade econômica e a presunção de livre iniciativa. Isso se

²⁷ 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: 09/11/2023.

reflete, em um primeiro plano, no artigo 1º, inciso IV²⁸, da Constituição Federal, que preconiza a proteção desse direito individual.

A Ministra Carmen Lúcia, Relatora da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66²⁹, emitiu seu voto no sentido de declarar a compatibilidade do dispositivo legal discutido com a Constituição Federal. Na oportunidade, a Ministra destacou que o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 se alinha com os princípios constitucionais fundamentais do livre ofício ou profissão, e do livre exercício de qualquer atividade econômica, estabelecidos nos artigos 5º, inciso XIII³⁰, e 170, parágrafo único, respectivamente, da Constituição Federal.

A Relatora ressaltou que os princípios constitucionais da liberdade econômica e da livre iniciativa, bem como a garantia constitucional do direito fundamental à liberdade, estão em conformidade com o artigo 129 da Lei nº 11.196/05.

Do voto da Relatora, é possível inferir que o Supremo Tribunal Federal reconhece na Constituição Federal a garantia do direito fundamental à liberdade, juntamente com os princípios e diretrizes que respaldam a liberdade de ação do indivíduo. Nesse contexto, no caso em análise, a negociação da cessão de exploração do direito de imagem é uma possibilidade garantida pela Constituição e facultada ao indivíduo.

Ademais, no voto enfatiza-se que a norma presente no artigo 129 da Lei nº 11.196/05 permite ao indivíduo, no âmbito das negociações envolvendo a imagem, a liberdade de escolher se deseja ou não ceder os direitos de exploração comercial de sua imagem. Além disso, o entendimento é que as autoridades administrativas e judiciais não podem negligenciar a faculdade do cidadão de optar por um regime tributário mais eficaz ao explorar sua imagem.

Dessa forma, a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, julgada pelo Supremo Tribunal Federal, confirmou e sedimentou a constitucionalidade do artigo

²⁸ 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;

²⁹ 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: 09/11/2023.

³⁰ 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:

XIII - e livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

129 da Lei nº 11.196/05, o qual permite que pessoas físicas cedam a licença de uso da exploração comercial de suas imagens para pessoas jurídicas.

4. ANÁLISE DE CASOS JULGADOS PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

4.1. O “CASO RATINHO”

O antigo Conselho de Contribuintes, precursor da atual denominação do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), por maioria na 4ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes, nos Acórdãos n.º 104-18.641 e n.º 104-19.111, julgou o caso envolvendo o apresentador de televisão Carlos Massa, conhecido como "Ratinho".

A decisão estabeleceu que a atuação pessoal do sócio, o apresentador de televisão, era uma obrigação personalíssima, não podendo ser realizada pela pessoa jurídica Massa & Massa Ltda., constituída por ele e sua cōnjuge, com o propósito de explorar direitos de imagem e artísticos.

Um aspecto favorável ao contribuinte, no caso o apresentador, foi a permissão para compensar o crédito tributário com os tributos pagos pela Massa & Massa Ltda. Ou seja, o valor total devido de IRPF foi abatido pelo montante já pago de IRPJ.

O relator do caso, Conselheiro Nelson Mallmann, ressaltou em seu voto que somente Carlos Roberto Massa, o "Ratinho", poderia cumprir os contratos firmados por sua empresa. *In litteris*:

Indiscutivelmente, os rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional e execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, com cláusula que impossibilite de serem procedidas por outra pessoa, jurídica ou física que não o titular contratado são rendimentos **que devem ser tributadas na pessoa física do efetivo prestador de serviços.** (destacou-se)

Conforme se verá no tópico 5.2, o resultado desfavorável em âmbito administrativo não foi empecilho para que o apresentador recorresse ao Poder Judiciário para debater novamente a atuação da Receita Federal.

4.2. O “CASO NEYMAR JÚNIOR”

O Ministério Público Federal (MPF), ao apresentar publicamente o caso de suposta sonegação e fraudes contratuais envolvendo o pai de Neymar e o jogador, mencionou um contrato de 2006 entre o Santos Futebol Clube e a empresa Neymar Sport e Marketing para o uso dos direitos de imagem do atleta em atividades publicitárias. Além disso, destacou irregularidades na formação da empresa Neymar Sport e Marketing, alegando que foi constituída com um capital social baixo e baseada apenas no uso da imagem de um jogador de futebol.

No entanto, considerando apenas as informações divulgadas pela imprensa, a argumentação do MPF parece simplista. Na época do contrato, Neymar era um jovem talentoso de 14 anos, legalmente incapaz de celebrar contratos profissionais, permitidos apenas a partir dos 16 anos pela Lei Pelé.

A estrutura delineada pelo MPF sugere que o pai do atleta teria cedido a imagem do filho – na época com 17 anos e ainda não uma figura consolidada no Santos – à empresa Neymar Sport e Marketing. No mesmo período, essa empresa teria licenciado os direitos de imagem à Nike na Holanda. No entanto, toda essa acusação parece depender da suposta ilegalidade de empresas negociando serviços personalíssimos ou detendo direitos de imagem de seus sócios, algo não proibido pela legislação.

A acusação ainda levanta a ideia de que as empresas teriam sido criadas apenas para reduzir a carga tributária, o que remete à discussão sobre o "propósito comercial", um conceito não expresso na lei³¹, mas presente em casos de análise de planejamento tributário. A falta de propósito comercial por si só não deveria justificar a desconsideração de negócios jurídicos válidos, principalmente quando isso implica em uma interpretação desfavorável ao contribuinte³².

Quanto ao uso de empresas para serviços intelectuais ou direitos de imagem, essa prática foi legitimada pelo legislador, tornando questionável a argumentação do MPF. Portanto, se a entidade foi criada com objetivos legítimos e realiza atividades compatíveis com esses objetivos, não é apropriado alegar falta de "propósito comercial" para desconsiderar sua existência jurídica.

³¹ Vale registrar que, no passado, houve tentativas de positivação, como a MP66/2002, não convertida.

³² BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, *Argumentação Tributária de Lógica Substancial*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2015, pp. 88/103.

5. ANÁLISE DE CASOS JULGADOS PELO SISTEMA JUDICIÁRIO BRASILEIRO

Longe de representar um entendimento pacífico e seguro aos contribuintes, a análise da natureza do direito de imagem e a (im)possibilidade de sua exploração é tema igualmente debatido no Poder Judiciário.

5.1. O “CASO GARRINCHA E PELÉ”

Nessa esfera os debates já se iniciaram há mais de 20 anos. Trata-se do *leading case* REsp n° 74.473/RJ³³ julgado em 1999, oportunidade em que o Superior Tribunal de Justiça se debruçou sobre a cessão de direito de imagem de Garrincha e do Pelé.

No julgamento do recurso especial (REsp) 74.473/RJ, o STJ concluiu que o direito de imagem possui uma dimensão patrimonial. A discussão iniciou em meados de 1999, quando os herdeiros do jogador de futebol Garrincha buscaram indenização da TV Globo por um filme que utilizava imagens do atleta.

Ao acolher o recurso da família, o então Ministro Sávio de Figueiredo Teixeira afirmou que "não se poderia negar a Garrincha (...) o direito sobre a sua imagem, criação de seu espírito, a produção de sua capacidade atlética".

Em decorrência, o Ministro destacou que "não se pode desconsiderar o aspecto patrimonial desse direito". Este entendimento ampliou a visão sobre o direito de imagem, reconhecendo não apenas seu valor moral, mas também seu valor econômico e patrimonial.

Ainda nas palavras do Relator Min. Sávio de Figueiredo Teixeira:

I - O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia. II - O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem, em circunstâncias concernentes à sua vida privada. III - **Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.** IV - A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido ensejando a indenização, sendo legítima a pretensão dos seus sucessores.

³³ REsp n. 74.473/RJ, Rel. Min. Sávio de Figueiredo Teixeira, 4ª Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999.

Portanto, é possível dizer que este precedente do STJ ampliou a compreensão e atribui valor econômico a essa faceta do direito de imagem, refletindo uma visão mais abrangente e atualizada sobre essa questão no contexto legal brasileiro.

5.2. O “CASO RATINHO”

Em continuidade ao debate no ponto 5.1, agora em âmbito judicial, Ratinho era alvo de acusação pela Fazenda Nacional por supostamente ter constituído a empresa “Massa & Massa Ltda.” sem estabelecer vínculo empregatício com o empresário e sócio, visando possivelmente reduzir os encargos fiscais.

A empresa, em suas atividades, incluía serviços como "agenciamento de espaços para publicidade, exceto em veículos de comunicação empresa", "marketing direto" e "agenciamento de profissionais para atividades esportivas, culturais e artísticas", além de outras. A Massa & Massa Ltda. explorava o direito de imagem do apresentador Ratinho com terceiros, em comerciais, patrocínios e merchandising.

A Fazenda Nacional alegou que os pagamentos feitos pela empresa ao empresário deveriam ser tributados como rendimentos da pessoa física, a fim de evitar a omissão de renda.

Na decisão de primeira instância, a União restou vitoriosa. Ratinho recorreu ao TRF3³⁴, ao argumento de que as atividades da empresa deveriam estar sujeitas apenas à legislação aplicável a pessoas jurídicas, baseando-se no artigo 129 da Lei 11.196/05, validado pelo Supremo Tribunal Federal na ADC 66.

À relatora da apelação, Desembargadora Federal Mônica Nobre, acolheu o argumento de Ratinho, considerando à norma alinhada com o princípio da livre iniciativa. Veja-se:

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.

Como fator determinante para essa conclusão, à relatora entendeu pela possibilidade de aplicação retroativa do artigo 129 da Lei do Bem, frente ao seu caráter

³⁴ Processo 0024801-53.2011.4.03.6182.

interpretativo, nos termos do artigo 106, inciso I, do CTN³⁵.

É certo dizer que, tal como no campo do futebol, onde cada jogada é decorrência de um sistema tático que deve manter-se coerente, no campo jurídico o Judiciário igualmente exerce a função de preservação da harmonia e coesão do ordenamento legal.

Em matéria de direito de imagem e sua correspondente cessão, o Judiciário vem se comportando de forma mais previsível aos contribuintes. Desde o julgamento do REsp nº 74.473/RJ em 1999, até a recente ADC nº 66, transitada em julgado em 2021, as cortes judiciais se revelaram fortes defensoras às ofensivas da Receita Federal frente às disposições legais existentes.

CONCLUSÕES

O presente estudo teve por objetivo demonstrar a viabilidade da transferência dos direitos de imagem de jogadores de futebol para pessoas jurídicas, permitindo um planejamento tributário sem irregularidades. Como abordado anteriormente, o direito de imagem possui peculiaridades quando comparado a outros direitos pessoais, pois, embora seja um direito personalíssimo protegido constitucionalmente para salvaguardar a honra e dignidade, possui também um aspecto patrimonial.

Essa dualidade permitiu que o direito de imagem fosse comercializado. Os jogadores de futebol, cientes dessa permissão constitucional para explorar sua imagem, identificaram a oportunidade de rentabilizar esse direito, dado o vínculo entre sua atividade esportiva e a imagem amplamente divulgada em competições. Isso desencadeou discussões sobre a possibilidade de transferência do direito de imagem para exploração por pessoas jurídicas, com tributação do Imposto de Renda pela empresa.

Quanto ao artigo 129 da Lei nº 11.196/05, é importante ressaltar que não trouxe uma novidade legislativa, mas esclareceu uma prática já permitida aos contribuintes. Portanto, as autuações fiscais realizadas pela Receita Federal se equivocaram ao desconsiderar esse aspecto legal.

A valorização da imagem, sobretudo com o avanço midiático e tecnológico, tornou-se evidente. Nesse contexto, seguindo os princípios da liberdade econômica e

³⁵ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

livre-iniciativa individual, a autoridade fiscal não deveria proibir essa prática pelos contribuintes, pois visa uma economia tributária legítima na cessão da exploração do direito de imagem.

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao analisar o artigo 129 da Lei nº 11.196/05, declarou sua constitucionalidade, preservando os princípios da liberdade econômica e livre-iniciativa. Portanto, ficou garantida a possibilidade de os contribuintes cederem a exploração de serviços personalíssimos por meio de pessoas jurídicas.

Assim, o posicionamento dos Poderes Legislativo e Judiciário evidenciam a necessidade de a Receita Federal rever sua posição quanto à transferência da exploração econômica de serviços personalíssimos.

Portanto, é viável que a exploração da imagem de jogadores de futebol ocorra por meio de pessoas jurídicas, permitindo aos atletas planejar tributariamente visando a economia fiscal, sem caráter abusivo, pois é uma prática lícita para os jogadores de futebol.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, **Argumentação Tributária de Lógica Substancial**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2015, pp. 88/103.

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. Acesso em: 19 nov. 2023.

_____. CARF. Processo: 10980.006142/00-11. Acórdão: 104-19.111. 4ª Turma do 1º Conselho de Contribuintes. Recorrente: Carlos Roberto Massa. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Nelson Mallmann. Brasília, 04. dez. 2002. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4691224> Acesso em: 19 nov. 2023.

_____. **Código Civil**. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 19 nov. 2023.

_____. **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. Acesso em: 19 nov. 2023.

_____. **Lei n. 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 19 nov. 2023.

_____. **Lei n. 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm. Acesso em: 19 nov. 2023.

_____. **Lei n. 9.615**, de 24 de março de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9615consol.htm. Acesso em: 19 nov. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 74.473/RJ**, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, 4ª Turma, julgado em 23/2/1999, DJ de 21/6/1999. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/?num_registro=199500467453&dt_publicacao=25/10/1999&cod_tipo_documento=. Acesso em: 19 nov. 2023.

_____. 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: 19 nov. 2023.

_____. Tribunal Regional da 3ª Região. **Processo n.º 0024801-53.2011.4.03.6182**.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 0024801-53.2011.4.03.6182**. Rel. Des. Mônica Nobre, Dje: 11/07/2022 Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ac/acordao-ratinho-irpf.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2023.

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.

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.

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

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

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.

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.

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.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. **Planejamento tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Quarten Latin, 2019. p. 79-80.