

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

STELA SAYURI SUTO LEMES

TRIBUTAÇÃO NO DESPORTO BRASILEIRO: O DIREITO DE IMAGEM DO
ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL E RESPECTIVO TRATAMENTO
TRIBUTÁRIO

São Paulo

2020

STELA SAYURI SUTO LEMES

TRIBUTAÇÃO NO DESPORTO BRASILEIRO: O DIREITO DE IMAGEM DO
ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL E RESPECTIVO TRATAMENTO
TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie,
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Professor Dr. João Bosco Coelho Pasin

São Paulo

2020

STELA SAYURI SUTO LEMES

TRIBUTAÇÃO NO DESPORTO BRASILEIRO: O DIREITO DE IMAGEM DO
ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL E RESPECTIVO TRATAMENTO
TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie,
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Orientador João Bosco Coelho Pasin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Hécio de Abreu Dallari Junior
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Reinaldo Moreira Bruno
Universidade Presbiteriana Mackenzie

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Nair e Jorge, por serem tão incríveis comigo. Tenho o privilégio de tê-los presentes, incentivando e apoiando-me. Obrigada por me criarem para o mundo, mas sempre manterem para onde voltar. Eu sou eternamente grata a vocês.

Agradeço a minha família, especialmente aos meus avós - Batchan, Ditchan e Euvira -, por criarem um legado tão lindo; as minhas tias - Mitiko, Saeko e Minko - por confiarem tanto em mim; e ao meu primo Akio, por ser o meu companheiro e o meu orgulho. Obrigada por fazerem parte de quem eu sou e pela oportunidade de representar os nossos sobrenomes.

Agradeço ao meu namorado, João Victor, por participar de mais essa minha conquista e por compartilhar comigo tantos outros momentos especiais. Que a nossa caminhada seja harmônica, cheia de sucesso e alegrias.

Agradeço as minhas amigas Beatriz G., Júlia, Rafaele e Yasmin, por fazermos jus ao significado mais puro e verdadeiro da palavra amizade. Minhas irmãs da vida, somos privilegiadas por termos umas às outras. Obrigada por tanta cumplicidade e parceria.

Agradeço as minhas amigas Beatriz B. e Roberta, pela união incrível que construímos ao longo da faculdade. Que essa nossa nova etapa seja repleta de realizações e que continuemos a comemorar juntas. Agradeço, também, a todos os meus amigos que dividiram comigo as angústias e os sorrisos desses últimos cinco anos. Foram momentos inesquecíveis e foi um prazer compartilhá-los com vocês.

Agradeço ao Time de Futsal Feminino Direito Mackenzie - a família FutFem -, por me acolher e proporcionar-me experiências que só quem fez parte sabe dizer. É uma enorme satisfação ter vestido a camisa vermelha e branca com vocês, obrigada por todos os choros, alegrias e histórias que criamos.

Agradeço, ainda, todos os professores que, de alguma forma, contribuíram para a minha formação. A arte de ensinar é para poucos e eu fico honrada por ter tido o privilégio de aprender com vocês. Obrigada por nos ajudar a alcançar nossos objetivos e por contribuírem para a construção de um mundo melhor.

E, por fim, agradeço à vida, ao universo, Deus e entidades por cuidarem tão bem de mim. Por me guiarem de uma forma tão sutil e por permitirem o meu desenvolvimento constante. A minha vida é luz e a minha gratidão por isso é eterna.

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo analisar os aspectos tributários no âmbito desportivo, notadamente no campo futebolístico. Os rendimentos auferidos pelos atletas profissionais dessa área, compostos pelo salário, exploração do direito de imagem, prêmios e direito de arena, resultam em alta carga tributária a ser recolhida para os cofres públicos, motivo pelo qual os planejamentos tributários - manobras lícitas para diminuição dos débitos fazendários - são frequentemente praticados pelos jogadores. Diante disso, o objeto desse estudo consiste na análise da tributação dessas remunerações, especialmente sobre os salários e retribuições pela exploração do direito de imagem, bem como dos artifícios tributários realizados para a redução dos valores a serem recolhidos a título de tributação desses rendimentos.

Palavras-chave: Direito Desportivo. Futebol. Rendimentos. Direito de Imagem. Planejamento Tributário.

ABSTRACT

The present study has with objective to analyze the tax aspects in the area of sports, specifically in the football field. The income earned by professional athletes in this area, composed of salary, sports image rights, prizes and Arena Rights, results in a high tax burden to be collected to public coffers, which is why tax planning - legal maneuvers to reduce the tax obligation - is often practiced by the football players. Thus, the purpose of this study is to analyze the taxation of these remunerations, especially on salaries and wages for the exploitation of the image right, as well as the tax artifices performed for the reduction of the tax liabilities resulting from this income.

Keywords: Sports Law. Soccer. Income. Image Rights. Tax Planning.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC - Código Civil

CF - Constituição Federal

CLT - Consolidação das Leis do Trabalho

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DRJ - Delegacia da Receita Federal

IRPF - Imposto de Renda de Pessoa Física

IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

PIS - Programa Integração Social

RFB - Receita Federal do Brasil

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 DIREITO DESPORTIVO	10
1.1 BREVE HISTÓRICO DO DIREITO DESPORTIVO	10
1.2 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA NO BRASIL	12
2 DOS TRIBUTOS DO ORDENAMENTO JURÍDICO E DAS RETRIBUIÇÕES ECONÔMICAS DOS ATLETAS PROFISSIONAIS	16
2.1 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	16
2.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	19
2.3 DAS REMUNERAÇÕES DOS ATLETAS PROFISSIONAIS	20
2.3.1 Do contrato de trabalho e do contrato de trabalho do atleta profissional de futebol	21
2.3.2 Da retribuição econômica pelo uso de imagem	24
3 DA TRIBUTAÇÃO DAS RETRIBUIÇÕES ECONÔMICAS DO ATLETA PROFISSIONAL	27
3.1 DA TRIBUTAÇÃO DO SALÁRIO DO ATLETA	27
3.2 DA TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS PELO ATLETA EM RAZÃO DA LICENÇA DO USO DE IMAGEM PELO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	28
3.2.1 Da tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre as retribuições decorrentes do licenciamento do uso de sua imagem sob a perspectiva de pessoa física (atleta)	30
3.2.2 Da tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza dos valores pagos a título de licença de uso de imagem sob a perspectiva de pessoa jurídica	31
3.2.3 Da tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza dos valores pagos pela entidade de prática desportiva pela licença do uso da imagem do atleta à interposta pessoa	33

4 DOS CASOS TRIBUTÁRIOS NO FUTEBOL BRASILEIRO	38
4.1 CASO PATO	38
4.1.1 Dos fatos.....	38
4.1.2 Da decisão proferida pelo CARF	41
4.2 CASO CUCA.....	45
4.2.1 Dos fatos.....	45
4.2.2 Da decisão proferida pelo CARF	46
CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS	50

INTRODUÇÃO

O esporte, inicialmente visto como atividade decorrente da luta do homem pela sobrevivência, se desenvolveu concomitantemente com a sociedade, até atingir o alcance global conhecido hoje, o que resultou, mesmo que de forma involuntária, na criação de uma esfera específica, com suas próprias ações e regramentos.

Essa esfera abrange as entidades de administração do desporto, de prática desportiva e os atletas que, além de regidos pelo Direito Desportivo, cuja autonomia no ordenamento jurídico brasileiro é reconhecida desde 1941, recebem, assim como todos os outros âmbitos sociais, influência de diferentes ramos do direito, sendo os principais deles, para o presente estudo, o constitucional, civil, trabalhista e, claro, tributário.

No que diz respeito ao tratamento tributário no âmbito desportivo, mais especificamente no mundo futebolístico, as riquezas largamente produzidas pelos atletas e clubes devem ser submetidas às administrações públicas federal, estadual e municipal, conforme estabelecido pela Constituição Federal e demais legislações vigentes.

Nesse sentido, diante da incidência de tributos nas mais diversas ocasiões proporcionadas pelo futebol, as quais envolvem diferentes agentes e fatos geradores, o foco do presente trabalho será a tributação sob a perspectiva do atleta, especialmente sobre as retribuições econômicas recebidas em razão do exercício de sua profissão, bem como da atividade dela decorrente – vista, por muitos jogadores profissionais, como fonte secundária de renda –, o chamado direito de imagem do esportista.

Ainda, esses altos rendimentos recebidos pelos jogadores de futebol resultam, para a Fazenda Pública, uma carga tributária igualmente elevada, motivo pelo qual muitos contribuintes passam a utilizar das artimanhas do denominado planejamento tributário, que consiste na realização de manobras lícitas com o objetivo de reduzir os débitos fazendários.

Desse modo, além dos aspectos tributários sobre as remunerações recebidas pelos atletas profissionais de futebol, o presente estudo também abordará tais estratégias adotadas pelos contribuintes para a redução dos tributos a serem recolhidos aos cofres públicos, bem como respectivo tratamento recebido da administração pública.

1 DO DIREITO DESPORTIVO

1.1 BREVE HISTÓRICO DO DIREITO DESPORTIVO

A atividade física faz parte da humanidade desde os seus primórdios. No início, a prática do exercício físico se fazia por meio da necessidade de sobrevivência do homem, forçando-o a correr e lutar (literalmente) pela própria vida, em busca de alimento para si ou sua família.

No decorrer da história, após o desenvolvimento das primeiras sociedades, a prática da luta e da corrida começou a ser realizada de forma lúdica, por vontade própria dos indivíduos, sem que fosse necessária a briga pela subsistência. Assim, referidas atividades, aos poucos passaram a integrar a vida dos seres humanos, gerando disputas entre si.

À medida em que tais disputas foram crescendo, certas regras e limites passaram a ser criados, o que deu origem às competições. Esses jogos desportivos, desenvolvidos conforme o avanço da civilização, tornaram-se, ainda que de forma arcaica, uma fonte de prazer para um número significativo de indivíduos, motivo pelo qual passou a ter grande importância para a sociedade como um todo. Sobre o assunto, os esclarecimentos de Silva são observados:

(...) o homem sempre conheceu as atividades lúdicas, necessárias que são à sua existência, como meio de contrabalançar a luta pela vida. Essas influências surgiram, inicialmente, sob forma de jogos naturais que, posteriormente, num estágio superior de civilização, alcançaram o estágio de jogos desportivos, sempre ultrapassando o imediatamente utilitário, pois não renunciaram jamais à condição de fontes de prazer¹.

Um dos inícios do Direito Desportivo foi dado pelos helenos, que criaram as regras e normas observadas para os jogos helênicos. A prática do esporte tornou-se tão importante à época que as normas criadas passaram ser aprovadas pelos sábios, uma das figuras mais respeitadas da sociedade.

Dentre o regramento criado, estavam os *hellanodice* e os *alitarco*, conhecidos hoje como árbitros/juízes e as autoridades policiais dentro do âmbito esportivo, respectivamente.

¹ SILVA, Eduardo Augusto Viana da. *Princípios de Direito Desportivo*. Brasil: Revista Brasileira de Direito Desportivo, n. 7, jan./jun. 2005, p. 65. Disponível em <http://ibdd.com.br/>. Acesso em 11 jun. 2020.

Devido ao colapso da civilização grega, os romanos foram os responsáveis pela continuidade da cultura esportiva, criando o chamado “pão e circo”, após identificarem o esporte como importante e eficiente ferramenta para o desenvolvimento e controle da sociedade, gerando grandes espetáculos com as práticas das competições.

Contudo a queda do Império Romano causou esquecimento das atividades e competições esportivas, uma vez que não havia mais vida social intensa o suficiente para continuar estimulando tais práticas.

Assim, foi a Revolução Industrial que trouxe o desporto à tona novamente, incluindo expressiva camada da população na vida social, por meio do oferecimento de práticas esportivas realizadas em grande número de pessoas. Isso trouxe de volta uma das culturas mais marcantes da civilização grega, qual seja, a preocupação com o corpo físico e saúde, o que contribuiu especialmente para o renascimento do atletismo.

Além disso, a introdução do esporte na Revolução Industrial tornou-se, de certa forma, uma releitura do “pão e circo”, mecanismo utilizado até hoje para envolver a população e amenizar os impactos causados pelo trabalho. Isto é, como sabido, grande parte da sociedade – sobretudo a classe social mais baixa – foi apinhada de trabalho maçante e cansativo, tornando a prática esportiva, mais uma vez, uma válvula de escape.

O desporto passou a ser um fenômeno em massa, tendo a sua evolução e disseminação acelerada, multiplicando as competições entre os indivíduos. Diante da grande adesão dessas práticas, a disputa de cidades contra cidades deixou de ser suficiente, originando equipes e grupamentos para competir entre si, as que hoje são chamadas de associações.

Esses grupos, no primeiro momento, eram clubes, criados e regulados pelos próprios estatutos. Posteriormente, sentiram a necessidade de se organizarem em entidades dirigentes, conhecidas como entidades de direção nacional, cuja principal função era organizar e disciplinar a atividade esportiva como um todo.

A evolução da prática esportiva é ensinada pelo Perry, ao esclarecer a importância de tais entidades para o desenvolvimento do Direito Esportivo:

(...) para que fossem estabelecidos princípios que regulassem não mais a própria disputa, que já tinha seu ordenamento nas regras, mas toda a atividade desportiva, inclusive, fixando as condições dentre das quais os participantes eram aceitos, isto é, quem podia e quem não

podia jogar e estabelecendo sanções para aqueles que infringissem os mandamentos instituídos para assegurar a ordem e a disciplina, em benefício a todos².

Entretanto, diante da falta de fronteiras geográficas para o desenvolvimento do desporto, as pessoas que os compunham começaram a sentir a necessidade de uma reorganização, dessa vez, de forma mais regionalizada, desprendendo-se dos comandos normativos dos Estados.

Desse modo, foram criadas as entidades internacionais que passaram a unificar as normas que deveriam ser seguidas por todas as entidades nacionais, compostas pelos clubes e atletas. Ainda, conforme esses regramentos foram sendo desenvolvidos, notou-se a necessidade de atrelar individualmente cada norma com cada atividade esportiva, para que as especificidades de todas as práticas fossem atendidas.

Diante disso, tem-se que o Direito Desportivo é um complexo de normas reguladoras das atividades esportivas e desenvolvido concomitantemente com o desporto, na medida em que novas questões foram surgindo com a prática pelos atletas e clubes.

1.2 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA NO BRASIL

O governo brasileiro se manteve omissivo quanto à organização do desporto durante um bom tempo. O primeiro clube legalmente reconhecido no Brasil foi criado em 1851 e, por quase um século, o esporte no país se desenvolveu de forma autônoma, sem qualquer interferência do Estado.

Foi então em 1938 que os primeiros passos legislativos no âmbito do esporte foram dados, por meio do Decreto-Lei nº 527³, que previa a cooperação financeira da União ao desporto. Em seguida, foi criada em 1939, a Comissão Nacional de Desportos, por força do Decreto-Lei nº 1.056⁴, constituída por cinco membros

² PERRY, Valed. O Direito Desportivo. Brasil: Revista Brasileira de Direito Desportivo, n. 1, 2012, p. 18.

³ BRASIL. Decreto-Lei nº 527, de 1º de julho de 1938. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-527-1-julho-1938-358395-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 11 jun. 2020.

⁴ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.056, de 19 de janeiro de 1939. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1056-19-janeiro-1939-349204-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 11 jun. 2020.

escolhidos pelo Presidente da República, cujo objetivo era criar um plano para regular o desporto brasileiro.

Em 1941, em meio a Segunda Guerra Mundial e ao Estado Novo no Brasil, foi elaborado o Código Nacional de Desportos, por meio do Decreto-Lei nº 3.199⁵, que tinha como foco o controle das atividades esportivas pelo regime ditatorial. Isto é, o Estado Novo não tinha como objetivo a promoção da prática de esportes e, sim, a intenção de vigiar e fiscalizar as movimentações dos entes esportivos, que demonstravam com clareza a vontade de estabelecer uma tutela sobre o desporto nacional.

Posteriormente, a Emenda Constitucional de 1969⁶, que alterou a Constituição Federal de 1967⁷, deu origem às Leis nº 6.251/75 e 6.354/76. A primeira introduziu no ordenamento jurídico as denominadas normas gerais sobre os desportos, apresentadas pelo artigo 8º, inciso XVIII, alínea “q”, da antiga Constituição Federal. Já a segunda lei tratou das relações de trabalho do atleta profissional do futebol, que ascendeu à época.

A partir de então, tem-se que desporto passou a ter espaço e importância no direito positivo brasileiro. Além disso, a Constituição Federal promulgada em 1988 (CF), trouxe, em seu artigo 217, o dever ao Estado de fomentar as práticas desportivas, sendo consideradas direitos de cada indivíduo.

Artigo 217 – É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados:

I - a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento;

II - a destinação de recursos públicos para a promoção prioritária do desporto educacional e, em casos específicos, para a do desporto de alto rendimento;

III - o tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não profissional;

IV - a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional.

§ 1º O Poder Judiciário só admitirá ações relativas à disciplina e às competições desportivas após esgotarem-se as instâncias da justiça desportiva, regulada em lei.

⁵ BRASIL. Decreto-Lei nº 3.199, de 14 de abril de 1941. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-3199-14-abril-1941-413238-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 11 jun. 2020.

⁶ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1º, de 17 de outubro de 1969. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

§ 2º A justiça desportiva terá o prazo máximo de sessenta dias, contados da instauração do processo, para proferir decisão final.

§ 3º O Poder Público incentivará o lazer, como forma de promoção social⁸.

Diante da leitura de referido artigo, pode-se notar que o desporto no Brasil passou a ser juridicamente relevante ao incluir uma justiça individualizada para tratar dos casos específicos ao assunto. Ainda, concedeu aos cidadãos um direito constitucional de acesso ao esporte e deu às entidades esportivas autonomia para desenvolver sua própria organização e funcionamento, o que permitiu o avanço do desporto em geral.

Além disso, promoveu o esporte para o setor educacional, incluindo-o na educação dos brasileiros por meio da destinação de recursos públicos prevista no inciso II acima. Essa previsão legal pode ser considerada um grande avanço para a sociedade brasileira, uma vez que se sabe, hodiernamente, da importância do esporte para o desenvolvimento dos indivíduos como cidadãos.

Nessa esteira, após os progressos trazidos pela Constituição, os diplomas normativos passaram a ser publicados de forma mais intensa. Em 1993, foi publicada a Lei nº 8.672/93⁹ – a chamada “Lei Zico” –, que tinha por objetivo instituir as normas gerais do desporto sem o autoritarismo e o caráter proibitivo herdado das legislações anteriores.

Em 1998, criou-se a Lei nº 9.615 – a “Lei Pelé” –, alterada pelas Leis nº 9.981/00, 10.264/01 e 10.672/03, cujo objetivo foi reestabelecer, de forma sutil, a intervenção do Estado no desporto brasileiro. Sobre sua instituição, criticou o Melo Filho:

(...) a Lei Pelé restabelece, de forma velada e sub-reptícia, o intervencionismo estatal no desporto, dissimulado pela retórica de modernização, da proteção e do ‘elevado interesse social’ da organização desportiva do País¹⁰.

⁸ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

⁹ BRASIL. Lei nº 8.672, de 31 de julho de 1993. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8672.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

¹⁰ MELO FILHO, Álvaro. Direito Desportivo: Aspectos Teóricos e Práticos. São Paulo: Editora: IOB-Thomson, 2006, p. 67.

Por fim, foi no ano de 2003, por força da Lei nº 10.671, que os direitos dos torcedores passaram a ser regulados e preservados, sendo referida instituição legal chamada de “Estatuto do Torcedor”.

2 DOS TRIBUTOS DO ORDENAMENTO JURÍDICO E DAS RETRIBUIÇÕES ECONÔMICAS DOS ATLETAS PROFISSIONAIS

Os doutrinadores do Direito Tributário não possuem uma classificação unânime dos tributos, eles são divididos entre os que entendem haver *(i)* três espécies tributárias, baseadas somente no artigo 145 da CF, sendo elas o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria; e *(ii)* cinco espécies de tributos, respaldadas pelo critério de classificação, identificando-se o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, a contribuição social e o empréstimo compulsório.

Especificamente para o presente trabalho, serão abordados somente os impostos e as contribuições sociais (particularmente as destinadas à seguridade social), visto que são as duas espécies tributárias de maior relevância para fins de tributação de entidades de prática desportiva e atletas profissionais, como será visto a seguir.

2.1 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Inspirado na legislação francesa, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza foi inicialmente instituído no Brasil de forma infraconstitucional, uma vez que constituição vigente à época, promulgada no ano de 1891 não fazia referência alguma sobre o tributo. Desse modo, somente com Constituição Federal de 1934 que o imposto de renda passou a ter uma previsão constitucional, assim permanecendo desde então.

Nesse sentido, a CF trouxe aos entes federativos, de forma discriminada, competências para tributar acenos distintos da manifestação de riqueza, isto é, somente a União, Estados, Municípios e Distrito Federal possuem força legislativa para criar a norma padrão de incidência de tributos, cada um dentro de sua limitação.

No que tange ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sua previsão constitucional está no inciso III, do artigo 153, conforme abaixo:

Artigo 153 – Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; [...] (grifo nosso)¹¹.

A delimitação da competência tributária tem por objetivo inibir manobras infraconstitucionais tomadas pelo legislador na tentativa de ultrapassar seus limites e se beneficiar em decorrência de competência diversa. Desse modo, como se pode observar do transcrito acima, o imposto de renda é atribuição da União, sendo, portanto, um tributo federal.

Não obstante, há, também, princípios constitucionais que norteiam o legislador tributário e o impedem de extrapolar suas funções, quais sejam o da (i) legalidade¹²; (ii) isonomia¹³; (iii) anterioridade¹⁴; (iv) irretroatividade¹⁵; (v) capacidade contributiva¹⁶; e (vi) não confisco¹⁷.

Dito isso, passa-se a tecer acerca da renda dos contribuintes, sobre a qual incide o referido imposto, cuja definição pode ser compreendida como o saldo positivo resultante entre o confronto de certas entradas e saídas econômicas, realizadas em

¹¹ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

¹² BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

¹³ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 150 – (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

¹⁴ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 150 – (...) III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

¹⁵ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 150 – (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

¹⁶ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

¹⁷ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 150 – (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

determinado período. Para melhor ilustrar, o jurista Queiroz discorre sobre sua definição para o conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”:

Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor ao patrimônio (fatos decréscimo) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidade vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos).” (grifos no original)¹⁸.

Em outras palavras, o termo “renda e proventos de qualquer natureza” diz respeito ao acréscimo a um conjunto de bens e direitos – entendidos como patrimônio –, pertencente a uma pessoa física ou jurídica, oriundos de determinadas movimentações realizadas pelo contribuinte em certo espaço de tempo. Ainda, a expressão “proventos de qualquer natureza” pode ser considerada como uma espécie de renda, pressupondo-se a verificação de dado acréscimo patrimonial.

Tais movimentações que realizam o acréscimo patrimonial pode ser produto do próprio capital ou trabalho do contribuinte, e os fatos decréscimos correspondem aos dispêndios com as necessidades básicas de um indivíduo e sua família, bem como os demais valores desembolsados para o cumprimento de sua existência.

Toda essa riqueza, entendida como renda para os legisladores tributários, deve ser tributada pela União, sendo o contribuinte pessoa física ou jurídica. Ocorre que, a depender da grandeza da renda, essa tributação pode resultar em um valor alto a ser arrecadado, de modo que os profissionais tributaristas passam a estudar meios legais e alternativos para reduzir esse valor. Uma dessas estratégias é objeto do presente trabalho, tratada nos tópicos a seguir.

¹⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 239.

2.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Nestas determinações, é preciso demonstrar inicialmente o que são as contribuições sociais, cujas delimitações estão previstas principalmente no texto da CF.

As contribuições sociais, previstas nos artigos 149¹⁹, 195²⁰, 212²¹, 239²² e 240²³ da CF, são fontes de custeio para que o Estado cumpra com o seu papel e mantenha a ordem social, que consiste no bem-estar e justiça na sociedade.

Por muito tempo, a natureza tributária (ou não) das contribuições sociais foi objeto de debate entre os doutrinadores, que se deu por encerrado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE²⁴.

¹⁹ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 149 – Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

²⁰ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social. (...) Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

²¹ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 212 – A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. (...). § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (...) Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

²² BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 239 – A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

²³ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 240 – Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 07 jul. 1992. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em 11 jun. 2020.

Ainda, as contribuições sociais são consideradas tributo pelo fato de se adequarem aos conceitos constitucional e legal, uma vez que (i) são obrigações pecuniárias; (ii) são obrigações compulsórias; (iii) não consistem em sanção de ato ilícito; e (iv) são cobradas face a atividades administrativas.

Dito isso, sabe-se que essa espécie de tributo é dividida entre as contribuições destinadas à seguridade social e as outras contribuições sociais. Antes de tratar de suas diferenças, cumpre tecer sobre suas semelhanças, que são (i) a não vinculação a qualquer atividade estatal, sob o critério material da regra matriz de incidência tributária; (ii) destinação específica do produto de arrecadação; e (iii) não necessidade de previsão legal de sua restituição.

Além disso, há os princípios constitucionais da (i) estrita legalidade²⁵, que diz respeito à previsão legal sobre os critérios formadores da regra matriz de incidência tributária, bem como o motivo de sua criação e o destino que será dado aos valores arrecadados; e (ii) irretroatividade²⁶, que proíbe a incidência de tributo em fato gerador pretérito.

Ao tratar das subespécies das contribuições, alguns princípios constitucionais se aplicam de forma distinta sobre cada uma, como por exemplo o da anterioridade. Para as outras contribuições sociais, devem ser respeitadas as anterioridades anual e nonagesimal²⁷ e, para as contribuições destinadas à seguridade social, apenas o princípio nonagesimal deve ser cumprido²⁸.

²⁵ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

²⁶ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 150 – (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

²⁷ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 150 – (...) III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

²⁸ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b". (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

Ainda, o princípio da solidariedade é aplicado somente sobre as contribuições para a seguridade social, uma vez que a redação do artigo 195 prevê que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”²⁹. No entanto, o autor Barreto faz uma importante observação, ao alertar que:

O vetor solidariedade que, ressalta-se, só vem referido para as contribuições destinadas à seguridade social, tem sua abrangência reduzida por uma série de prescrições constitucionais que enfeixam as condições para se instituir e exigir contribuições. Se se pretende exigir verdadeiramente contribuição, é forçoso verificar se aqueles traços mínimos reconhecidos para essa espécie tributária estão presentes; se é compatível com o benefício ou serviço (artigo 195, § 5º da Constituição Federal); se o critério de rateio desse custo é adequado, e assim por diante³⁰.

Ademais, na mesma linha do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o legislador que tratar das contribuições sociais também terá de observar os enunciados prescritivos constitucionais de que cuidam das imunidades, quais sejam, as limitações constitucionais sobre o poder de tributar.

Diante disso, cumpre informar que as contribuições sociais serão objeto de estudo ao se tratar da tributação das entidades de prática esportiva profissional e dos atletas profissionais, no tópico 3.2 a seguir.

2.3 DAS REMUNERAÇÕES DOS ATLETAS PROFISSIONAIS

Como sabido, o desporto pode ser realizado sob os aspectos formal e não formal, conforme disposto na CF³¹. Especificamente sobre a prática formal do esporte, sua regulação acontece por meio de normas nacionais e internacionais, com regras

²⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

³⁰ BARRETO, Aires. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 113.

³¹ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 217 – É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados: I - a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento; II - a destinação de recursos públicos para a promoção prioritária do desporto educacional e, em casos específicos, para a do desporto de alto rendimento; III - o tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não-profissional; IV - a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional. (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

específicas para cada modalidade, que regem as entidades de administração do desporto.

Ainda, cumpre rememorar que há significativa diferença entre o desporto profissional e não profissional, sendo o primeiro caracterizado pela remuneração pactuada em contrato de trabalho entre o atleta e a entidade para a qual ele representa, ao passo que o segundo se constitui na liberdade de fazê-lo sem vínculo ao contrato empregatício, sendo permitido, contudo, o recebimento de incentivos materiais e de patrocínio³².

Isso posto, o atleta profissional pode receber quatro tipos de rendimentos, alguns diretamente relacionados ao seu contrato de trabalho, outros não. Conforme a seguir:

- i)* Salário decorrente de contrato de trabalho;
- ii)* Valor pela exploração de sua imagem;
- iii)* Prêmio por resultado de jogo; e
- iv)* Participação na receita proveniente do Direito de Arena, pago para a entidade desportiva por um terceiro que transmite o evento esportivo.

Para o presente trabalho, serão abordados apenas os itens *i* e *ii* acima, conforme a seguir.

2.3.1 Do contrato de trabalho e do contrato de trabalho do atleta profissional de futebol

As relações entre empregado e empregador no Brasil são regulamentadas pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), cujas principais características são a *(i)* subordinação; *(ii)* habitualidade na prestação de serviço pelo empregado; e *(iii)* pagamento de salário pelo empregador³³.

³² BRASIL. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Artigo 3º - O desporto pode ser reconhecido em qualquer das seguintes manifestações: (...) II - de modo não-profissional, identificado pela liberdade de prática e pela inexistência de contrato de trabalho, sendo permitido o recebimento de incentivos materiais e de patrocínio. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

³³ BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Artigo 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

Diante disso, o contrato de emprego pode ser definido como uma convenção por meio da qual uma ou mais pessoas físicas se obrigam a trabalhar para outra pessoa física ou jurídica, sob sua direção e proveito, em troca da remuneração acordada. Veja abaixo lição de Catharino:

O pessoal predomina quanto ao empregado, que assume a obrigação de fazer, personalíssima. O patrimonial ou econômico-financeiro prepondera de referência ao empregador, cuja obrigação é, normalmente, a de dar somente. Pelo contrato, ambos compõem seus interesses, evidentemente opostos no regime de empresa capitalista privada. Para o empregado o salário é o meio empregado para viver; para o empregador, é elemento de custo da produção de bens ou serviços, de acordo com as direções do mercado³⁴.

Há, no entanto, categorias profissionais que, além de obedecerem à CLT, estão sujeitas a outras normas especiais constantes no ordenamento jurídico, como no caso dos atletas profissionais. No Brasil, os contratos de trabalho deles são regulamentados pela Lei nº 9.615/98 e, tratando-se especificamente sobre os atletas profissionais de futebol, sua regulamentação ocorre por meio da Lei nº 6.351/76, que disciplina suas relações com as entidades desportivas.

Para melhor ilustrar, veja o entendimento de Melo Filho:

Diante dos aspectos realçados, vê-se que a relação laboral desportiva entre praticantes profissionais/clubes empregadores, por ser *sui generis*, formaliza-se em um contrato de trabalho desportivo peculiar, inamoldado ao regime geral da CLT, sendo objeto de uma regulação especial quanto aos direitos e obrigações com destaque para a duração do contrato, jornada diária, descanso semanal exclusivo nos domingos e feriados, férias, trabalho noturno, horas extras nas concentrações, cláusulas penais e multas rescisórias nas transferências de atletas profissionais ou quebra unilateral de contrato de trabalho desportivo, seguro desportivo, direito do empregador-formador dos atletas, perda do vínculo desportivo por mora salarial, etc³⁵.

A Lei nº 9.615/98, que regula os contratos de trabalho do atleta profissional de futebol, traz algumas especificidades, sendo a primeira delas a necessidade da realização de um acordo formal e por escrito, não sendo admitido apenas o trato verbal. Ainda, a entidade esportiva é obrigada a registrar o contrato de trabalho na

³⁴ CATHARINO, José Martins. Contrato de Emprego. Rio de Janeiro: Ed. Trabalhistas, 1965, p. 116.

³⁵ MELO FILHO, Álvaro. *Direito do Trabalho Desportivo*: homenagem ao professor Albino Mendes Baptista. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2012, p. 116.

administração nacional da respectiva modalidade esportiva, conforme disposto no artigo 34, inciso I, da citada lei³⁶.

Além disso, o limite de dois anos como prazo máximo de duração de um contrato de trabalho, podendo tornar-se indeterminado em caso de prorrogação do acordo mais de uma vez, previsto nos artigos 445 e 451³⁷ da CLT, são afastados ao tratar-se de contratação no âmbito do futebol profissional, pois o artigo 30 da Lei nº 9.615/98³⁸ estabelece que referido prazo deve ser determinado, não sendo inferior a três meses ou superior a cinco anos.

O contrato do atleta profissional deve, também, conter cláusula indenizatória na hipótese de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral, cuja sanção para as transferências internas não pode ultrapassar do valor equivalente a duas mil vezes a remuneração média contratual do atleta. Já para transferências externas (internacionais), o valor máximo é de quatrocentas vezes o salário mensal no momento da rescisão e, como limite mínimo, o total de salários mensais a que o atleta teria direito até o término do período estipulado³⁹.

³⁶ BRASIL. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Artigo 34 – São deveres da entidade de prática desportiva empregadora, em especial: I - registrar o contrato especial de trabalho desportivo do atleta profissional na entidade de administração da respectiva modalidade desportiva; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

³⁷ BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Artigo 445 – O contrato de trabalho por prazo determinado não poderá ser estipulado por mais de 2 (dois) anos, observada a regra do art. 451. Parágrafo único. O contrato de experiência não poderá exceder de 90 (noventa) dias. (...). Artigo 451 – O contrato de trabalho por prazo determinado que, tácita ou expressamente, for prorrogado mais de uma vez passará a vigorar sem determinação de prazo. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

³⁸ BRASIL. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Artigo 30 – O contrato de trabalho do atleta profissional terá prazo determinado, com vigência nunca inferior a três meses nem superior a cinco anos. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

³⁹ BRASIL. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Artigo 28 – A atividade do atleta profissional é caracterizada por remuneração pactuada em contrato especial de trabalho desportivo, firmado com entidade de prática desportiva, no qual deverá constar, obrigatoriamente: I - cláusula indenizatória desportiva, devida exclusivamente à entidade de prática desportiva à qual está vinculado o atleta, nas seguintes hipóteses: a) a transferência do atleta para outra entidade, nacional ou estrangeira, durante a vigência do contrato especial de trabalho desportivo; ou b) por ocasião do retorno do atleta às atividades profissionais em outra entidade de prática desportiva, no prazo de até 30 (trinta) meses; e II - cláusula compensatória desportiva, devida pela entidade de prática desportiva ao atleta, nas hipóteses dos incisos III a V do § 5º. § 1º O valor da cláusula indenizatória desportiva a que se refere o inciso I do caput deste artigo será livremente pactuado pelas partes e expressamente quantificado no instrumento contratual: I - até o limite máximo de 2.000 (duas mil) vezes o valor médio do salário contratual, para as transferências nacionais; e II - sem qualquer limitação, para as transferências internacionais. (...). § 3º O valor da cláusula compensatória desportiva a que se refere o inciso II do caput deste artigo será livremente pactuado entre as partes e formalizado no contrato especial de trabalho desportivo, observando-se, como limite máximo, 400 (quatrocentas) vezes o valor do salário mensal no momento da rescisão e, como limite mínimo, o valor total de salários mensais a que teria direito o atleta até o término do referido contrato (grifo nosso) (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

Ainda, a Lei nº 9.615/98 traz outras especificidades para o contrato do jogador de futebol, como por exemplo, a obrigação de o atleta se concentrar, caso convier ao empregador, pelo tempo máximo de três dias por semana, ou disposições que afirmam que as partes tenham conhecimento sobre os códigos, regulamentos e estatutos técnicos da modalidade, bem como as normas disciplinares das Confederações e Federações a que estiverem filiados.

Dito isso, analisa-se a quantia mensal fixa auferida pelo atleta profissional de futebol por meio do contrato de emprego estabelecido com a entidade desportiva, denominada salário.

Segundo disposto nos artigos 457 e 458 da CLT⁴⁰, para todos os efeitos legais, compreendem na remuneração do empregado todos os valores recebidos a título de gorjetas, comissões, gratificações ajustadas, porcentagens, abonos pagos pelo empregador, diárias para viagens etc., além do salário devido mensalmente. Toda essa receita constitui renda, objeto de tributação pela União.

Assim, sobre essa remuneração mensal recebida pelo atleta deverá de incidir o imposto sobre a renda, que obedecerá ao complexo de normas tributárias do ordenamento jurídico brasileiro, conforme tratado nos tópicos 2.1 e 2.2 acima.

2.3.2 Da retribuição econômica pelo uso de imagem

A imagem, em sentido comum, é tida como representação de algo, pelos mais diversos meios de expressão, tais como, pinturas, desenhos, fotografias, esculturas etc. Já em se tratando de pessoa, a imagem é considerada uma exteriorização da personalidade que compreende a manifestação corporal e espiritual do homem.

⁴⁰ BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Artigo 457 – Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. § 1º Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador. § 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário (...). Artigo 458 – Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

Com efeito, diante da globalização e avanço tecnológico constante, os meios de divulgação da imagem se expandiram, fazendo-se necessária sua regulamentação pelo direito. Isto é, ante a divulgação massiva de informações, o direito buscou harmonizar a liberdade de comunicação, o direito à imagem e à privacidade, para que juntos permitam a boa convivência social.

No Brasil, o direito de imagem passou a ser tratado juridicamente somente com a instituição da CF, que o incluiu meio aos direitos e garantias individuais, fazendo parte, portanto, das cláusulas pétreas do ordenamento jurídico.

Referido direito pode ser identificado na CF no artigo 5º, inciso V, que garante indenização à pessoa cuja imagem tenha sofrido dano, e no inciso X⁴¹, que trata da inviolabilidade da imagem dos indivíduos e que também garante indenização em hipótese de violação. Estes dispositivos acabam por determinar que a imagem pode ser utilizada somente com o consentimento de seu titular, independentemente se para fins comerciais ou pessoais.

Por fim, o inciso XXVIII, alínea “a”, do mesmo artigo⁴², também trata da proteção do direito de imagem, mas especificamente para situações em que a pessoa participou de obras ou espetáculos coletivos.

Desse modo, conclui-se que o consentimento do titular da imagem é condição necessária para sua exploração de maneira lícita, uma vez que o direito de imagem nada mais é do que o direito de ninguém ter o seu retrato exposto ao público contra a sua vontade. Ainda, quanto à permissão para uso desse direito, salienta-se que o consentimento nem sempre é dado expressamente, de modo que, ainda que não seja a forma mais segura de acordo, pode acontecer de forma tácita, com base na postura em que a pessoa teve no momento de captura de sua imagem.

⁴¹ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 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; (...) **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; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

⁴² BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 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: (...) **XXVIII** - são assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

Em se tratando da permissão expressa, principal meio utilizado pelos atletas profissionais de futebol, é realizada por meio de contrato de licença de uso de imagem, que permite a sua exploração sem, contudo, qualquer transmissão de titularidade. Até porque, como sabido, o direito de personalidade é irrenunciável e intransmissível, o que torna terminantemente proibida a sua cessão.

Esse contrato pode ser gratuito ou oneroso e nada impede que sejam realizados outros contratos decorrentes de um primeiro. Isto é, não há restrição quanto à quantidade de contratos a serem celebrados pelo detentor da imagem ou qualquer vedação que proíba a pessoa que celebrar o contrato de licença de uso da imagem sublicenciar esse direito para outra pessoa, a menos que esta ação esteja expressamente vedada no primeiro acordo celebrado.

Assim, diante do reconhecimento público dos atletas, a exploração de sua imagem é cada vez mais comum, uma vez que os produtos e serviços a eles atrelados tornam-se mais rentáveis, motivo pelo qual os contratos de licença de uso de imagem são largamente celebrados.

3 DA TRIBUTAÇÃO DAS RETRIBUIÇÕES ECONÔMICAS DO ATLETA PROFISSIONAL

O atleta profissional de futebol que mantém uma relação de trabalho com alguma entidade ou clube de prática esportiva pode ser retribuído economicamente de várias maneiras, tais como: salário, “recompensa” pelo resultado e desempenho em determinado jogo ou competição, gratificação decorrente de celebração de contrato de licença para o uso de sua imagem e participação na receita obtida pelo “direito de arena”.

Conforme mencionado anteriormente, o presente trabalho abordará especificamente das retribuições pagas ao atleta profissional de futebol por meio do salário e dos contratos de direito de imagem, bem como respectivos tratamentos tributários perante as pessoas física e jurídica. Veja-se nos tópicos a seguir.

3.1 DA TRIBUTAÇÃO DO SALÁRIO DO ATLETA

Como tratado no tópico 2.3 desse trabalho, o salário é uma riqueza que pode ser recebida somente diante do contrato de trabalho, que prevê a retribuição

econômica a ser paga pelo empregador ao empregado que lhe presta serviços personalíssimos, de caráter habitual e de subordinação. Essa retribuição, junto com os demais bens e valores recebidos por determinada pessoa física, compõem, no final do período estipulado, a renda, que será tributada pelo Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas (IRPF)⁴³.

Especificamente sobre os valores pagos a título de salário aos atletas profissionais de futebol, esse pagamento ocorre pelas entidades esportivas pelas quais os atletas estão jogando, sendo elas pessoas jurídicas.

Ocorre que determinou o legislador que o pagamento de salário realizado por pessoa jurídica à pessoa física deve se submeter à sistemática de retenção na fonte, gerando a entrega do tributo aos cofres públicos por antecipação. Isto é, o empregador possui a obrigação de reter do valor a ser pago ao empregado a parcela correspondente ao imposto sobre a renda, transferindo-lhe apenas o montante líquido.

Essa retenção sobre o valor bruto do salário possui caráter de antecipação, conforme disposto no artigo 681, do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR/18 - Decreto nº 9.580/18)⁴⁴, o que permite o contribuinte, ao final do período base, deduzir do imposto devido o valor retido durante o período.

Ainda, quanto ao cálculo do imposto a ser retido e respectivamente recolhido ao final, deve ser utilizada a tabela progressiva de alíquotas do imposto sobre a renda, fazendo com que o tributo devido seja correspondente ao valor recebido pelo atleta, de modo que quanto maior for o seu salário, maior será imposto a ser pago⁴⁵.

Conclui-se, portanto, que a prestação de serviços de caráter personalíssimo, habitual e subordinado pelo atleta profissional à entidade na qual está empregado, caracteriza o valor que recebe como contraprestação de seu trabalho como salário, cuja regra de tributação é a mesma aplicada para todas as outras profissões, não havendo nenhuma peculiaridade a ser destacada nesse tópico.

⁴³ BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Artigo 36 – São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (...) I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa e remuneração de estagiários (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

⁴⁴ BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Artigo 681 – Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, calculado na forma prevista no art. 677, os rendimentos do trabalho assalariado pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

⁴⁵ A incidência da alíquota progressiva está prevista no art. 677, Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

3.2 DA TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS PELO ATLETA EM RAZÃO DA LICENÇA DO USO DE IMAGEM PELO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

A globalização tornou a comunicação entre as pessoas de todo o mundo muito mais fácil e célere, de modo que as influências umas às outras também passaram a acontecer de forma mais frequente. Ainda, diante do desenvolvimento tecnológico e criação de uma grande mídia social, seja ela por meio da televisão, rádio, redes sociais e internet como um todo, ou até mesmo por meio de folhetos e *outdoor*, o alcance das propagandas foi potencializado, permitindo a distribuição de informação em massa.

Assim, em proveito do alcance global das propagandas, as empresas passaram a oferecer seus produtos ou serviços associando-os às imagens de pessoas reconhecidas e renomadas, para que elas influenciem a população e as convençam de adquirir o que a empresa está oferecendo.

Especificamente ao tema tratado no presente trabalho, o desporto é um meio extremamente utilizado pelas empresas para divulgação de seus produtos e serviços, uma vez que espetáculos esportivos são frequentemente apresentados à população, o que gera um grande fluxo de consumidores.

Não é à toa, portanto, que os indivíduos, muitas vezes, até contra a própria vontade, são alvo de propagandas, que são produzidas nos estádios – no intervalo e durante os jogos –, nas ruas e meios de transportes públicos que levam até o centro do espetáculo e nas transmissões televisas, cuja audiência costuma aumentar quando se trata, principalmente, de jogos clássicos no futebol. Não suficiente, mesmo que nenhum jogo esteja sendo realizado, as propagandas se estendem às camisetas dos jogadores, que são vendidas nas lojas – físicas e virtuais – dos clubes e aos anúncios constantes nas mídias sociais.

Nesse sentido, é comum que algumas celebridades se tornem “embaixadores” de determinados produtos e serviços, uma vez que a sua divulgação pode aumentar a credibilidade sobre os produtos e serviços da empresa contratante de forma instantânea no mercado. Esse tipo de propaganda levou o direito a regular as relações entre o atleta profissional e as empresas, criando o contrato de licença de uso da imagem, conforme foi analisado no tópico 2.3.

Ainda que seja extremamente importante a previsão legal de referida relação, para que sejam evitados eventuais conflitos entre as partes, os contratos de licença para o uso da imagem do atleta é, também, instrumento indispensável para a arquitetura do planejamento tributário, desenvolvido entre o profissional e a entidade esportiva empregadora.

Isso porque, como sabido, o detentor da imagem pode licenciar o direito de sua exploração diretamente a um terceiro, sem necessidade de intermediários, como por exemplo, ao seu próprio empregador. Contudo, sob o aspecto tributário, essa opção não é a mais vantajosa, seja para o empregado ou empregador, visto a quantidade de tributos que incidem sobre esse tipo de operação.

Desse modo, a operação que resultará em economia tributária para ambas as partes consiste na criação de uma pessoa jurídica pelo atleta, da qual ele é sócio, para que o direito de explorar a sua imagem seja licenciado a ela, que, por sua vez, sublicenciará para a entidade desportiva profissional. Essa manobra é demasiadamente utilizada pelos atletas profissionais, gerando uma considerável economia com relação ao pagamento de tributos aos cofres públicos.

Assim, nos próximos subtópicos, serão abordadas todas as opções que o atleta profissional possui para os recebimentos dos rendimentos oriundos do licenciamento do direito de uso de sua imagem, bem como respectivos reflexos tributários.

3.2.1 Da tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre as retribuições decorrentes do licenciamento do uso de sua imagem sob a perspectiva de pessoa física (atleta)

Inicialmente, cumpre lembrar que, além do uso da imagem do atleta profissional por meio de celebração de contrato específico para isso, essa autorização pode ser, também, realizada somente com a assinatura do contrato de trabalho, estabelecido entre o empregado e a entidade esportiva.

Nesse caso, o uso da imagem do jogador pelo clube que ele representa é atrelada a prestação de serviços pelo empregado, permitindo que a entidade desenvolva não só as atividades esportivas como também as sociais, que podem envolver a realização de campanhas publicitárias, lançamento de novos uniformes e demais eventos coletivos, para angariar sócios para investimentos no clube.

Dito isso, para os casos em que se é celebrado contrato específico para esse tipo de exploração do atleta – contrato de licenciamento do direito de uso de imagem –, há uma repercussão pecuniária, que gera interesse ao legislador tributário.

No que diz respeito ao atleta, ponto específico que será tratado nesse subtópico, os valores por ele recebidos a título de retribuição pelo licenciamento do uso de sua imagem, são visualizados, na seara tributária, como manifestação de riqueza, que deve ser submetida ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Vale lembrar, ainda, que, diferentemente do caso discutido acima, em que o uso da imagem do atleta está previsto no contrato de trabalho, essas retribuições não podem ser consideradas salário, uma vez que há contrato específico para o licenciamento do direito sobre sua imagem.

Desse modo, as retribuições decorrentes desse contrato são consideradas pelo legislador tributário como rendimentos recebidos a título de *royalties*, cuja tributação pelo imposto sobre a renda será sob a alíquota progressiva e no regime de pagamento na fonte por antecipação (assim como no caso dos salários)⁴⁶.

Assim, do ponto de vista prático, ainda que celebrado um contrato específico para a exploração de sua imagem, o recebimento desses valores pelo atleta na posição de pessoa física não é vantajoso, visto que os rendimentos são, em sua maioria, valores altos que sob a alíquota progressiva, geram um crédito tributário para a Receita Federal do Brasil muito alto, o que torna desvantajoso para o atleta.

3.2.2 Da tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza dos valores pagos a título de licença de uso de imagem sob a perspectiva de pessoa jurídica

Visto o tratamento tributário da retribuição econômica ao atleta em face da pessoa física, passa-se a analisar essa tributação sob o ângulo daqueles que têm a obrigação do pagamento, qual seja, as entidades e clubes esportivos.

⁴⁶ BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Artigo 45 – Serão também consideradas como aluguéis ou royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, pelo uso, pela fruição ou pela exploração de bens e direitos, além daqueles a que se referem os art. 41 e art. 44, tais como: (...) II - as luvas, os prêmios, as gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador ou ao cedente do direito, pelo contrato celebrado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

Inicialmente, deve-se verificar a sistemática de apuração do lucro adotada pela empresa, podendo ser o lucro presumido ou o lucro real. Caso a entidade de prática desportiva seja optante pelo lucro presumido, os valores pagos pelo uso da imagem do atleta não causarão grande diferença econômica, uma vez que a rubrica “licença de uso de imagem” não se enquadra como fato-decrécimo relevante para a apuração do imposto a ser pago.

Isto é, no regime de lucro presumido, a apuração da base de cálculo consiste na aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta da empresa, que equivale somente às entradas registradas em sua contabilidade. Em outras palavras, o montante relativo às saídas aportadas pelo contribuinte optante desse regime pouco importa para o legislador tributário, pois o objeto de tributação é apenas a parcela do faturamento referente ao percentual de presunção a ser aplicado.

Já para a sistemática do lucro real – seja ela anual ou trimestral – a quantia paga a título da retribuição pelo uso de imagem do atleta também é considerada como fato-decrécimo, porém, nesse caso, pode ser confrontada com os fatos-acrécimos.

Isso porque, o artigo 362 do RIR/18⁴⁷ e o artigo 71, alínea a, da Lei nº 4.506/64⁴⁸, permitem que as despesas incorridas pela empresa a título de *royalties* podem ser deduzidas da base de cálculo para apuração do imposto sobre a renda, uma vez que se trata de despesa necessária para que o contribuinte mantenha a licença pelo uso do direito que compõe parte de seu rendimento.

Nesse sentido, cumpre, ainda, rememorar que há uma grande diferença entre o licenciamento do direito para uso de imagem do atleta e a aquisição desse direito como propriedade da fonte pagadora, cujos tratamentos tributários são distintos.

O primeiro caso, que é o que está sendo tratado no presente trabalho, refere-se ao pagamento pela exploração de um direito que continua a pertencer ao beneficiário, sendo considerado *royalty* e recebendo o tratamento tributário explicado

⁴⁷ BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Artigo 362 – A dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou do direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, caput, alínea “a”). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

⁴⁸ BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Artigo 71 – A dedução de despesas com aluguéis ou “royalties” para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida: a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

acima. O segundo caso, por outro lado, diz respeito à compra desse direito, tornando-se propriedade da empresa.

Nessa última hipótese, haverá custo de ativo imobilizado amortizável, no prazo de vigência do contrato, não sendo permitida a dedução da base de cálculo dos tributos, conforme a redação do artigo 71, parágrafo único, alínea “c”, da Lei nº 4.506/64⁴⁹.

Desse modo, as entidades de prática esportiva tributadas sob a sistemática do lucro real podem se utilizar da legislação para deduzir da base de cálculo do imposto de renda os valores pagos a título pelo direito ao uso da imagem de seus atletas, uma vez que são considerados dispêndios necessários para que a produção de seus rendimentos continue.

3.2.3 Da tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza dos valores pagos pela entidade de prática desportiva pela licença do uso da imagem do atleta à interposta pessoa

Como mencionado anteriormente, do ponto de vista tributário, não é atrativo para o atleta que as retribuições pagas a título da licença pelo uso de sua imagem sejam recebidas na pessoa física, uma vez que há de ser observada a tabela progressiva para aplicação da alíquota do imposto sobre a renda.

Com efeito, a alta carga tributária levou os atletas e entidades de prática desportiva a arquitetarem um negócio jurídico, com o objetivo de reduzir os valores a serem recolhidos aos cofres públicos por ambas as partes. Com isso, o atleta não será tributado sob a alíquota progressiva e o clube, ao se aproveitar da rubrica “licença de uso de imagem”, não terá a tributação pela contribuição social incidente na folha salário.

Essa prática, tida como planejamento tributário, é, inclusive, utilizada em outros países, e ainda que seja instrumento para a redução da carga tributária, não diz respeito à operação ilícita, uma vez que os negócios aqui celebrados são exercidos

⁴⁹ BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Artigo 71 – (...) Parágrafo único. Não são dedutíveis: (...) c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

de forma livre, à luz das normas jurídicas vigentes. Há, contudo, nos âmbitos administrativo e judicial manifestações pró e contra contribuinte, que serão melhor discutidas no tópico 4 próximo.

Ainda, antes de adentrar na operação aqui discutida, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre elisão e evasão fiscal, uma vez que referido planejamento tributário, se não realizado rigorosamente nos moldes da legislação vigente, pode ser facilmente confundido com as práticas ilícitas.

Pois bem, a elisão fiscal consiste na série de atos praticados anteriormente a realização de um fato jurídico tributário, cujo objetivo é a economia fiscal a ser atingida por meio da utilização de interpoladas menos onerosas admitidas em lei.

Já a evasão é ilícita e fraudulenta, sendo ela qualquer ação ou omissão por parte do contribuinte conducente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária e, por vezes, no inadimplemento de obrigação acessória, que pode acabar admitindo ou ocultando a existência de evasão econômica primária.

Para combater essa prática, o legislador incluiu no Código Tributário Nacional (CTN) o parágrafo único do artigo 116⁵⁰, que permite a desconsideração dos atos jurídicos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Diante desses fatores, a primeira indagação que se vem à mente diz respeito à forma pela qual devem ser diferenciados o planejamento fiscal e a dissimulação, já que há entre eles somente uma linha tênue e fácil de ser ultrapassada. A autora Ferraguti explica essa questão:

Mas como saber se houve dissimulação, ao invés de um planejamento fiscal? Exatamente aqui reside a dificuldade: identificar se as partes celebraram negócio jurídico válido, que implicou redução ou eliminação da carga tributária (elisão fiscal) ou se incorreram em ilícito, mediante a prática de atos dissimulados praticados com os fins de disfarçar, ocultar, a ocorrência do ato jurídico tributário (evasão fiscal)⁵¹.

Assim, é de extrema importância que os negócios jurídicos praticados sejam válidos à luz da legislação vigente, para que sejam considerados apenas elisão fiscal,

⁵⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Artigo 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 (grifo nosso). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

⁵¹ FERRAGUTI, Maria Rita. *Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 67, vol. 37, 2001, p. 117.

não entrando no previsto pelo citado parágrafo único, o que resultaria em sua desconsideração por se tratar de evasão fiscal. Dito isso, passa-se a estruturar o planejamento tributário.

O planejamento tributário consiste na criação de uma pessoa jurídica por parte do atleta profissional, da qual ele é sócio, para exploração de sua própria imagem. Isto é, o atleta licenciará o direito de sua imagem para a sua própria empresa, que, por sua vez, sublicenciará o mesmo direito para um terceiro, qual seja, a entidade de prática desportiva. Ainda, a licença por parte do atleta para a sua empresa pode ser onerosa ou gratuita, não havendo grandes impactos jurídicos referentes a essa escolha.

Em outras palavras, essa operação consiste na exploração comercial da imagem por, no mínimo, duas pessoas jurídicas: a interposta pessoa, empresa que adquiriu o direito de exploração da imagem e o terceiro, para o qual o direito de imagem foi sublicenciado pela empresa da qual o atleta é sócio.

Aqui, deve-se atentar ao fato de que a interposta pessoa possui apenas o direito de sublicenciar o uso da imagem, e não a imagem em si, que continua pertencendo ao atleta, por se tratar de direito personalíssimo.

Tem-se, portanto, duas realidades distintas, sendo que *(i)* a licença pelo uso da imagem nunca será entendida como serviço, ainda que na prática, de forma equivocada, as interpostas pessoas emitam nota fiscal de serviço, a fim de justificar os valores recebidos a título da exploração da imagem; e *(ii)* o serviço personalíssimo, que é referente a uma única pessoa e que não pode ser transferido para outro.

Portanto, a estrutura do planejamento tributário pode ser vista da seguinte forma: *(i)* criação de pessoa jurídica – interposta pessoa – cujo sócio é o atleta profissional; *(ii)* celebração de contrato de licenciamento de imagem entre o titular da imagem e a interposta pessoa; e *(iii)* celebração de contrato entre a interposta pessoa e o terceiro (provavelmente entidade de prática desportiva), cujo objeto seja o sublicenciamento do direito de exploração da imagem do atleta.

Essa estrutura traz consequências tributárias positivas tanto para a pessoa física quanto para as duas outras pessoas jurídicas envolvidas, conforme explicado abaixo:

- a) Pessoa física – atleta profissional: os rendimentos provenientes da sociedade que possui o direito sobre o uso de sua imagem serão

incorporados aos lucros distribuídos aos sócios da empresa, que, por sua vez, são isentos do IRPF;

- b) Pessoa jurídica – interposta pessoa: a tributação sobre os valores recebidos pelo sublicenciamento do direito de imagem do atleta para pessoa jurídica é menos onerosa comparada à pessoa física, devendo a empresa escolher pela sistemática do lucro presumido ou do lucro real, a depender do seu montante anual de faturamento; e
- c) Pessoa jurídica – entidade de prática desportiva: como tratado no subtópico 3.2.2, se o regime de apuração dessa empresa for o lucro presumido, a tributação ocorrerá sobre o valor correspondente ao percentual de presunção incidido no faturamento a empresa. Por outro lado, caso a entidade se enquadre na sistemática do lucro real, os valores pagos pela exploração do direito de imagem do atleta são considerados pela legislação tributária como *royalties*, o que permite sua dedução da base de cálculo no momento de apuração do imposto de renda.

Diante do exposto, para melhor ilustrar as diferenças dos tratamentos tributários discutidos no decorrer do presente trabalho, observa-se abaixo tabela relativa aos valores recebidos a título de uso do direito de imagem sem a criação de interposta pessoa:

TABELA 1 – TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS A TÍTULO DO DIREITO DE IMAGEM SEM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Tributação dos Rendimentos a Título do Direito de Imagem sem o Planejamento Tributário		
Contribuinte	Regime de Tributação	Tratamento Tributário
Atleta (Pessoa Física)	N/A	Incidência da alíquota progressiva do IR sobre os rendimentos
Entidade Desportiva (Pessoa Jurídica)	Lucro Presumido	Incidência do IR e Contribuições Sociais sobre o percentual de presunção
	Lucro Real	Isenção do IR e da CSLL sobre os valores pagos a título de <i>royalties</i>

Fonte: Elaborado pela autora.

De outra forma, a tabela abaixo demonstra a incidência dos tributos sobre as receitas decorrente do contrato de direito de imagem realizado com base em planejamento tributário:

TABELA 2 – TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS A TÍTULO DO DIREITO DE IMAGEM COM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Tributação dos Rendimentos a Título do Direito de Imagem com o Planejamento Tributário		
Contribuinte	Regime de Tributação	Tratamento Tributário
Atleta (Pessoa Física)	N/A	Isenção do IRPF sobre os valores recebidos a título de dividendos
Interposta Pessoa (Pessoa Jurídica)	Lucro Presumido	Incidência do IR e Contribuições Sociais sobre o percentual de presunção
	Lucro Real	Incidência do IR e Contribuições Sociais sobre a receita
Entidade Desportiva (Pessoa Jurídica)	Lucro Presumido	Incidência do IR e Contribuições Sociais sobre o percentual de presunção
	Lucro Real	Isenção do IR e da CSLL sobre os valores pagos a título de <i>royalties</i>

Fonte: Elaborado pela autora.

Desse modo, não restam dúvidas de que o planejamento tributário para a exploração da imagem do atleta traz uma economia significativa para as finanças tanto do próprio profissional quanto para a terceira pessoa que o contrata, motivo pelo qual esse tipo de operação é frequentemente explorado não só no Brasil, como no mundo todo.

4 DOS CASOS TRIBUTÁRIOS NO FUTEBOL BRASILEIRO

4.1 CASO PATO

4.1.1 Dos fatos

O atleta Alexandre Rodrigues da Silva, também conhecido como Alexandre Pato, constituiu a sociedade ALGE Promoções e Eventos Ltda. (ALGE), da qual ele é sócio junto de seu pai, Geraldo Rodrigues da Silva. Essa empresa possuía como ativo

o direito de exploração da imagem, apelido esportivo e voz do atleta e tinha como objeto social a administração de sua carreira.

Em 30 de outubro de 2006, Alexandre Pato, ainda no início de sua trajetória, firmou contrato com o Sport Club Internacional (Internacional), por meio do qual receberia mensalmente o salário de R\$ 15.000,00. Ainda, referido contrato previa que, caso o direito federativo⁵² do jogador fosse vendido para um clube estrangeiro, o direito econômico⁵³ da venda seria dividido igualmente entre o clube e atleta.

Em seguida, em 01 de outubro de 2007, o Internacional obteve da ALGE a licença para uso da imagem, voz e apelido do jogador, pelo valor de R\$ 18.000,00, dividido em 36 parcelas. Além disso, foi acordado uma participação da ALGE de 20% sobre todos os resultados auferidos pelo clube por meio dos contratos envolvendo a imagem do jogador.

Posteriormente, a saída de Alexandre Pato das categorias de base despertou interesse de outros clubes (brasileiros e internacionais), causando um sucesso repentino do atleta. Esse triunfo resvalou no contrato firmado entre sua empresa e o clube Internacional, de modo que, em 01 de maio de 2007, majorou-se para o valor de R\$ 336.000,00, dividido em 32 prestações mensais de R\$ 10.500,00.

Pouco tempo depois, em 03 de agosto de 2007, o Internacional vendeu o atleta para o clube italiano de futebol *Associazione Calcio Milan* (Milan), pelo montante de R\$ 32.835.000,00. Como anteriormente estabelecido, Alexandre Pato tinha direito sobre 50% desse valor que foi repassado pelo clube vendedor diretamente para a conta de sua empresa ALGE.

Por fim, em 20 de novembro de 2007, foi estabelecido entre a ALGE e a *NIKE European Operations Netherlands B.V.* (Nike) contrato para (i) utilização da imagem, nome e demais atributos de Alexandre Pato; (ii) prestação de serviços pessoais pelo atleta e disponibilidade de seus conhecimentos sobre futebol; e (iii) endosso do jogador à marca, por meio da utilização de seus produtos pelo período estipulado.

Os rendimentos auferidos pela empresa do atleta a título de licença para o uso de sua imagem foram tributados pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) sob a sistemática do lucro presumido. Já o valor auferido da venda do atleta

⁵² Direito Federativo é o direito que o clube de futebol para o qual o atleta joga tem de registra-lo em determinada Federação ou Confederação em que ele é vinculado.

⁵³ Direito Econômico é o direito sobre receita proveniente de cessão, temporária ou definitiva, do direito federativo de um atleta.

para o Milan foi enquadrado pela ALGE como rendimentos isentos, por supostamente corresponderem à indenização recebida por rescisão do contrato de trabalho do jogador com o Internacional.

Diante disso, a Receita Federal do Brasil (RFB) autuou Alexandre Pato para a cobrança de débitos relativos ao IRPF, apurados nos anos-calendário 2006 e 2007, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%.

Isso porque, entenderam as Autoridades Fiscais que Alexandre Pato teria (i) omitido os rendimentos recebidos a título da licença pelo uso de imagem pelo Internacional, nos anos de 2006 e 2007; (ii) omitido os rendimentos recebidos pela Nike, também pela licença para uso de sua imagem, no ano de 2007; e (iii) omitido o lucro auferido pelo atleta em razão da cessão de seus direitos federativos para o Milan.

A Delegacia da Receita Federal (DRJ) julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo atleta, mantendo a inteligência da Fiscalização, por entender que (i) os recursos decorrentes dos contratos relativos à sua imagem não poderiam ter sido atribuídos à pessoa jurídica, uma vez que tratam de compromissos profissionais de natureza personalíssima, exercidos exclusivamente por Alexandre Pato; e (ii) a receita decorrente da transferência para o Milan seria exclusivamente do atleta, ainda que o valor tenha sido depositado na conta da empresa, uma vez que foi ele quem firmou a parceria econômica com o clube Internacional.

Face ao acórdão desfavorável ao contribuinte proferido pela DRJ, apresentou Alexandre Pato Recurso Voluntário, cujos principais argumentos foram:

- A reclassificação dos rendimentos apurados na pessoa jurídica para a pessoa física, realizada pela Fiscalização e mantida pela DRJ, seria indevida, uma vez que, conforme dispõe o artigo 50 do Código Civil (CC)⁵⁴, esse procedimento demandaria autorização judicial;
- Inexistência de norma vigente que impedisse o atleta de conceder o direito de exploração de sua imagem, voz e apelido esportivo a uma

⁵⁴ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Artigo 50 – Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

pessoa jurídica. Maneira oposta, o artigo 5º, inciso XVII, da CF⁵⁵ garante a liberdade de associação para fins lícitos;

- O artigo 129 da Lei nº 11.196/05⁵⁶ permitiria a constituição da sociedade, ainda que com a finalidade de praticar atividades de natureza personalíssima;
- A contabilização pela ALGE do pagamento da cláusula penal pela rescisão do contrato com o clube Internacional estaria correta, visto que era ela detentora, com exclusividade, dos direitos negociais do contrato do atleta;
- Os pagamentos efetuados por força da cláusula penal possuíam feição de indenização, motivo pelo qual seriam isentos do imposto sobre a renda;
- A tributação na pessoa física como ganho de capital estaria equivocada, uma vez que os rendimentos não seriam oriundos de venda de bem e direito e, sim, de luvas, pelo bom desempenho demonstrado pelo atleta;
- e
- Caso fosse admitida a tributação na pessoa física, deveriam os tributos pagos pela ALGE serem deduzidos da totalidade dos rendimentos tributados.

Após análise do caso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) julgou o Recurso Voluntário interposto pelo atleta parcialmente procedente, conforme a seguir.

⁵⁵ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 5º - (...) XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; (...). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

⁵⁶ BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 novembro de 2005. Artigo 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. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

4.1.2 Da decisão proferida pelo CARF

O CARF, por maioria dos votos, julgou o Recurso Voluntário interposto por Alexandre Pato parcialmente procedente, por meio do Acórdão nº 2202-003.682⁵⁷, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF. Exercício: 2007, 2008. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento. AUTORIDADE FISCAL DE JURISDIÇÃO DIVERSA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 27. "É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo" (Súmula CARF nº 27). CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL. Os valores fixos e mensais pagos pelo clube ao contribuinte, jogador de futebol, através de empresa constituída para esse fim, não pode ser considerado como retribuição pelo direito de uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, se constatado que a remuneração paga pela licença seja mera contrapartida do trabalho do atleta, incidindo, no caso, o imposto de renda na pessoa física sobre tais rendimentos. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO AUTÔNOMO E INDEPENDENTE DO CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA CIVIL. APLICAÇÃO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. Quando demonstrado que se trata de um contrato eminentemente civil, por ser autônomo e independente do contrato desportivo firmado entre o atleta e o clube que detêm seus direitos federativos, é possível a tributação dos rendimentos na pessoa jurídica detentora dos direitos de uso da imagem do atleta, com base no art. 129 da Lei nº 11.196/2005. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE DIREITOS ECONÔMICOS DE ATLETA. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, doação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos

⁵⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10935.005578/2010-45. Acórdão nº 2202-003.682. Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Julgado em 08 fev. 2017. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcor dao=6669320>. Acesso em 11 jun. 2020.

e contratos afins. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

Isto é, o CARF votou para (i) excluir da base de cálculo do IRPF, relativo ao ano-calendário de 2007, os valores recebidos pela ALGE, decorrente do contrato firmado com a Nike, cujo objeto era a exploração da imagem do jogador; e (ii) autorizar a compensação dos créditos oriundos dos pagamentos dos tributos pela ALGE com os débitos próprios de imposto de renda, após a reclassificação para a pessoa física.

Ainda, o CARF decidiu por manter a cobrança do (i) IRPF devido sobre os valores recebidos do Internacional, a título de licença para exploração de sua imagem, durante os anos-calendário 2006 e 2007; e (ii) IRPF apurado sobre o ganho de capital, relativo ao ano-calendário 2007, decorrente da transferência do atleta para o clube Milan.

Isso porque entenderam os Conselheiros que a RFB, ao proferir a autuação, não desconsiderou a personalidade jurídica da ALGE e, sim, apenas reclassificou os rendimentos advindos dos contratos por ela firmados, por entender que tais valores eram, em verdade, de seu sócio, Alexandre Pato. Assim, o julgamento do CARF foi realizado com base na premissa de que a personalidade jurídica da ALGE estaria preservada, examinando os rendimentos ora discutidos sob esse aspecto.

Sobre os rendimentos decorrentes do uso da imagem do atleta, o CARF entendeu ser possível a exploração dos direitos personalíssimos por pessoa jurídica, após o advento do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, que inovou o ordenamento jurídico, pois, até então, a legislação tributária sempre teria sido muito clara quanto a tributação dos rendimentos oriundos de exploração de serviços individualmente prestados por um atleta na pessoa física.

A permissão concedida pelo dispositivo legal citado acima foi endossada pela Medida Provisória nº 690/15⁵⁸ convertida na Lei nº 13.241, de 30 de dezembro de

⁵⁸ BRASIL. Medida Provisória nº 690, de 31 de agosto de 2015. Artigo 8º - A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações: "Art. 25 (...): § 6º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. (...) Art. 27 (...): § 8º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz

2015, que teve por objetivo alterar a sistemática de apuração de lucros para as pessoas jurídicas exploradoras de direitos patrimoniais de autor, imagem, nome, voz e marca.

Ainda, a tributação na pessoa jurídica dos rendimentos decorrentes do direito de imagem também seria corroborada pela Lei nº 12.441/11, que introduziu o artigo 980-A no CC⁵⁹ e autorizou a transferência de direitos patrimoniais de autor e de imagem para EIRELI.

Dessa forma, consideraram os Conselheiros tratar de bem jurídico peculiar, porquanto ao mesmo tempo em que é absoluto, indisponível, indissociável e imprescritível, pode ser objeto de contratos entre pessoas físicas e jurídicas.

Por esse motivo, para resolução do caso, foi proposta uma pergunta-chave, sendo ela: “o contrato para exploração da imagem do atleta é autônomo com relação ao contrato de trabalho?”.

Se a resposta fosse positiva, tratar-se-ia de contrato de natureza cível, de sorte que os rendimentos dele decorrentes não integrariam a remuneração do atleta, sendo, portanto, permitida a sujeição ao IRPJ. Por outro lado, caso a resposta fosse negativa, estaria o CARF diante de um contrato simulado, cuja intenção seria de mascarar o salário do jogador, devendo incidir o IRPF.

de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995. (...) Art. 29 (...): Parágrafo único. As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv690.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

⁵⁹ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Artigo 980-A – A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País. §1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão " EIRELI " após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada. §2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade. §3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração. §4º (VETADO). §5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional. § 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas. §7º Somente o patrimônio social da empresa responderá pelas dívidas da empresa individual de responsabilidade limitada, hipótese em que não se confundirá, em qualquer situação, com o patrimônio do titular que a constitui, ressalvados os casos de fraude. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

Nesse sentido, no tocante aos contratos estabelecidos entre a ALGE e o Internacional, perceberam os Conselheiros que possuíam vínculos empregatícios, uma vez que ambos tinham prazo de validade; além da existência da cláusula que previa que, caso o contrato fosse rescindido, as parcelas pagas pelo clube a título da exploração de imagem deixariam de ser exigíveis. Por essas razões, o débito de IRPF apurado sobre os valores pagos pelo Internacional foi mantido.

Quanto ao contrato firmado pela ALGE com a Nike, tem-se que o seu período de duração era superior a dez anos e que a remuneração a ser recebida pela empresa seria de acordo com a categoria do clube para o qual o jogador representava. Ainda, essa remuneração foi estabelecida de forma escalonada, a depender da notoriedade dos campeonatos disputados pelo time e a amplitude de exposição do clube na mídia.

Essas condições contratuais foram suficientes para o CARF concluir que o acordo era independente e autônomo do contrato desportivo, motivo pela qual foi considerada possível a tributação na pessoa jurídica dos valores pagos pela Nike e, conseqüentemente, cancelada a cobrança do IRPF sobre esses rendimentos.

No que se refere aos rendimentos decorrentes da venda do direito federativo, julgou o CARF no sentido de que referido proveito econômico, decorrente da transferência do jogador do Internacional para o Milan, foi destinado a ele mesmo (e não para a sua empresa), visto que, segundo o artigo 123 do CTN⁶⁰, as convenções particulares não são oponíveis à Fazenda Pública.

Além disso, entendeu a Turma Julgadora que o montante destinado a Alexandre Pato não se enquadrava no conceito de indenização, pois, para que assim fosse entendido, o valor deveria apenas recompor o patrimônio de uma perda sofrida, ao invés de aumentar o capital do contribuinte, como ocorreu no presente caso. Assim, tais valores não seriam isentos do imposto de renda, mantendo-se a exigência do IRPF para o ano-calendário de 2007.

Por fim, o CARF permitiu que os créditos gerados após a reclassificação para a pessoa física fossem abatidos dos débitos apurados sobre as receitas auferidas pela empresa ALGE, antes da aplicação da multa de ofício, uma vez que, sob a visão da Turma Julgadora, não seria razoável a formulação de pedido de restituição, com

⁶⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Artigo 123 – Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

posterior declaração de compensação, para créditos já reconhecidos, podendo a empresa sofrer o ônus da decadência.

4.2 CASO CUCA

4.2.1 Dos fatos

O ex-jogador Alexi Stival, popularmente conhecido como Cuca, prestou, entre os anos de 2006 e 2008, serviços como técnico de futebol para o clube Botafogo de Futebol e Regatas (Botafogo). Encerrado o contrato carioca, o técnico trabalhou por alguns meses para o Santos Futebol Clube (Santos) e, em seguida, passou a prestar serviços de assistência para o Departamento de Futebol do Fluminense Football Club (Fluminense), por meio de acordo firmado com a Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro Ltda. (Unimed).

Além dos contratos de trabalho citados acima, Cuca também detinha acordos societários com os clubes e empresa, pelos quais se comprometiam a pagar contraprestações para a empresa A.D. Assessoria Empresarial Ltda. (AD Assessoria).

Essa empresa possuía licença, não formalizada entre as partes, para exploração da imagem de Cuca e, ainda, o tinha como sócio, com participação de 5% no capital social, desde 2004 (ato esse registrado em cartório apenas em 2009). Além disso, sabe-se que os valores pagos a título de remuneração pelo trabalho de técnico eram inferiores ao montante pago pelo direito de uso da imagem.

Diante disso, a RFB autuou o técnico para cobrança de débitos de IRPF, relativos aos anos-calendário 2006 a 2008, no valor histórico de R\$ 3.658.279,15, acrescido de multa qualificada de 150%. Segundo as Autoridades Fiscais, não seria possível pessoa jurídica explorar atividades de feições personalíssimas, qual seja, o direito de imagem de Cuca.

Além disso, teria alegado a Fiscalização confusão entre o vínculo civil – que diz respeito à exploração do direito de imagem – e o vínculo trabalhista, de modo que a natureza dos rendimentos assalariados teria se mascarado em conluio com as fontes pagadores, por intermédio da AD Assessoria.

A DRJ, após julgamento da Impugnação apresentada pelo técnico, manteve os entendimentos das Autoridades Fiscais, no sentido de que os débitos de IRPF realmente seriam devidos.

Diante disso, Cuca interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual sustentou pela (i) possibilidade de exploração de sua imagem por pessoa jurídica, sob o fundamento do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, que reconhece ser viável, para fins fiscais e previdenciários, a realização de atividades de caráter personalíssimo por pessoa jurídica; e (ii) inexistência de elementos que caracterizem atos fraudulentos e simulados, uma vez que a redução da carga fiscal foi em decorrência de planejamento tributário, procedimento lícito e sintônico com a CF, devendo a multa qualificada ser cancelada.

Assim, o CARF julgou o Recurso Voluntário parcialmente procedente, nos termos a seguir.

4.2.2 Da decisão proferida pelo CARF

Após análise do caso, o CARF proferiu o Acórdão nº 2202-004.087⁶¹, ementado conforme abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF. Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 Ementa: TREINADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL. Os valores fixos e mensais pagos ao contribuinte, treinador de futebol, através de empresa constituída para esse fim, não pode ser considerado como retribuição pelo direito de uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, se constatado que a remuneração paga pela licença seja mera contrapartida do trabalho do treinador, incidindo, no caso, o imposto de renda na pessoa física sobre tais rendimentos. MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA. A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, demonstrando o seu procedimento, visto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar seu convencimento.

A Turma Julgadora reconheceu a possibilidade de interposta pessoa, no caso a empresa da qual Cuca era sócio, explorar o direito de imagem do técnico, por força do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 e do artigo 980-A do Código Civil.

⁶¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10980.728381/2012-02. Acórdão nº 2202-004.08. Rel. Dilson Jatayh Fonseca Neto. Julgado em 09 ago. 2017. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6927803>. Acesso em 11 jun. 2020.

Já no que se refere a confusão entre os vínculos civil e empregatício alegada pelo Fisco (e mantida pela DRJ), firmaram os Conselheiros o mesmo posicionamento adotado no caso de Alexandre Pato (apresentado no tópico 4.1 acima), no sentido de os rendimentos discutidos não seriam tributados na pessoa física somente se o contrato para o direito de uso de imagem fosse autônomo com relação ao contrato de trabalho.

Nessa esteira, observaram os Conselheiros do CARF que os contratos desportivos firmados pelo Cuca e os clubes Botafogo, Santos e Fluminense eram dependentes dos acordos para exploração de sua imagem, de modo que os valores recebidos pela AD Assessoria eram, em verdade, uma complementação da remuneração pelos serviços de técnico prestados, mantendo-se a exigência do IRPF.

Por fim, esclareceu a Turma Julgadora que a multa qualificada de 150% deve ser aplicada somente nos casos em que houver fraude por parte do contribuinte e que, por sua vez, a fraude consiste em uma ação ou omissão cujo objetivo é causar dano à Fazenda Pública, subtraindo-se, ao todo ou em parte, uma obrigação tributária. Dito isso, o entendimento do CARF para esse ponto foi de que, ainda que Cuca tenha se equivocado ao tributar os rendimentos na pessoa jurídica, ele não teria feito com dolo, motivo pelo qual a multa de ofício foi desqualificada e reduzida para 75%.

Assim, o Recurso Voluntário foi julgado parcialmente procedente, para (i) manter a cobrança de IRPF sobre os rendimentos pagos a título de contraprestação pelo trabalho de técnico do contribuinte, equivocadamente tributado pela empresa da qual ele era sócio; e (ii) reduzir a multa de ofício de 150% para 75% sobre os créditos devidos.

CONCLUSÃO

Por meio do presente trabalho de conclusão de curso, pode-se concluir que a contínua evolução da sociedade exige que o ordenamento jurídico também esteja em constante desenvolvimento e que, em decorrência disso, os ramos do direito estão se tornando cada vez mais interligados, ainda que a autonomia de cada um continue indiscutível e inegociável.

Sobre o desporto, pode-se observar que, assim como na Grécia Antiga, o esporte continua sendo importante ferramenta social, utilizada pelo Estado para fins de controle da população – o citado “pão e circo” – e pelos próprios cidadãos, de maneira lúdica, sendo a prática casual ou profissional.

Nessa esteira, tem-se que os espetáculos esportivos tomam cada vez mais importância e espaço na vida das pessoas, o que, conseqüentemente, tem produzido riquezas progressivamente maiores. Não por outro motivo, o vínculo entre o Direito Desportivo e o Direito Tributário tem se fortalecido nos últimos anos, já que a tributação da fortuna gerada pelo desporto alimenta consideravelmente a máquina governamental.

Ainda, o alcance mundial desses espetáculos e a globalização das nações tornam os atletas profissionais verdadeiros heróis, popularidade essa que é muito bem aproveitada para produzir ainda mais capital, seja por parte dos esportistas, seja por parte das entidades para as quais eles representam.

Assim, não é à toa que os contribuintes têm procurado, frequentemente, meios legais de driblar essa intensa carga tributária sobre os seus rendimentos, até porque, quanto maior o sucesso do atleta, maior a sua riqueza e, por conseguinte, maior as obrigações tributárias a serem cumpridas. Essas alternativas fiscais são os citados planejamentos tributários, estratégias lícitas criadas para reduzir os débitos perante os cofres públicos.

Especificamente sobre a criação de interposta pessoa para administração da licença do direito de uso da imagem do atleta, ainda que o planejamento tributário seja realizado de acordo com a legislação vigente, observou-se no decorrer do trabalho que a Administração Pública pode facilmente discordar dessas manobras e até mesmo confundi-las com atos fraudulentos, sob o ponto de vista penal, gerando autuações milionárias para o Estado.

Por esse motivo, conclui-se que é de extrema importância que os contratos sejam realizados nos moldes exigidos em lei, bem como estabeleçam da forma mais clara possível o objeto social da interposta pessoa, descrevendo suas funções associadas aos atletas, de modo que demonstre o direito de referida pessoa jurídica administrar as atividades de cunho personalíssimo, qual seja, o direito de imagem.

Por fim, é fundamental que os contratos de licença de uso de imagem não possuam vínculo com o contrato de natureza empregatícia, para que os rendimentos dele advindos possam ser tributados na pessoa jurídica, resultando em uma carga tributária reduzida, o que cumpre com o objetivo do planejamento tributário realizado.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 527, de 1º de julho de 1938. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-527-1-julho-1938-358395-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.056, de 19 de janeiro de 1939. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1056-19-janeiro-1939-349204-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Decreto-Lei nº 3.199, de 14 de abril de 1941. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-3199-14-abril-1941-413238-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1º, de 17 de outubro de 1969. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.251, de 8 de outubro de 1975. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-6251-8-outubro-1975-357712-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.354, de 8 de setembro de 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/L6357.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9615consol.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 10.671, de 15 de maio de 2003. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.671.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 8.672, de 31 de julho de 1993. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8672.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 novembro de 2005. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 690, de 31 de agosto de 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv690.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.241, de 30 de dezembro de 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13241.htm. Acesso em 11 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 07 jul. 1992. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em 11 jun. 2020.

CATHARINO, José Martins. Contrato de Emprego. Rio de Janeiro: Ed. Trabalhistas, 1965.

FERRAGUTI, Maria Rita. *Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 67, vol. 37, 2001.

MELO FILHO, Álvaro. Direito Desportivo: Aspectos Teóricos e Práticos. São Paulo: Editora: IOB-Thomson, 2006.

MELO FILHO, Álvaro. *Direito do Trabalho Desportivo: homenagem ao professor Albino Mendes Baptista*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10935.005578/2010-45. Acórdão nº 2202-003.682. Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Julgado em 08 fev. 2017. Disponível em

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6669320>. Acesso em 11 jun. 2020.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10980.728381/2012-02. Acórdão nº 2202-004.08. Rel. Dilson Jatáhy Fonseca Neto. Julgado em 09 ago. 2017. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6927803>. Acesso em 11 jun. 2020.

PERRY, Valed. O Direito Desportivo. Brasil: Revista Brasileira de Direito Desportivo, n. 1, 2012.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, Eduardo Augusto Viana da. Princípios de Direito Desportivo. Brasil: Revista Brasileira de Direito Desportivo, nº 7, jan./jun. 2005, p. 65. Disponível em <http://ibdd.com.br/>. Acesso em 11 jun. 2020.

COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, STELA SAYURI SUTO LEMES

Aluna, regularmente matriculada, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 4150286-8, Período Matutino, Turma 10C,

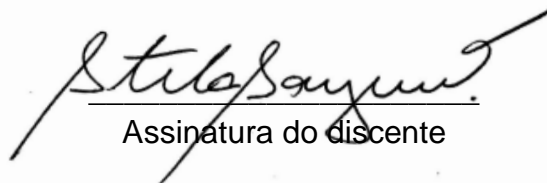
tendo realizado o TCC com o título: TRIBUTAÇÃO NO DESPORTO BRASILEIRO: O DIREITO DE IMAGEM DO ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL E RESPECTIVO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

sob a orientação do Professor Dr. JOÃO BOSCO COELHO PASIN

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 18 de junho de 2020.


Assinatura do discente