

FGV Direito SP
Mestrado Profissional
Direito Tributário – Turma 5 (2017)

ESTRATÉGIAS E DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE DESPORTISTAS

Cleyber Correia Lima

Projeto de dissertação de mestrado apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP
Orientador: Prof. Dr. Flavio Rubinstein

São Paulo
2017

SUMÁRIO DO PROJETO

1	Tema, Contexto e Delimitação de Escopo	3
2	Modelo de Pesquisa	7
3	Problemas e Quesitos	7
4	Justificação da Relevância Prática e do Potencial Inovador	8
5	Fontes e Métodos de Investigação	8
6	Familiaridade com o Objeto, Acessibilidade de Informações e Envolvimento Pessoal.....	9
7	Indicação da Literatura Especializada e Obras de Referência	9
8	Sumário Preliminar	10
9	Cronograma com Estimativa de Horas	11

1 Tema, Contexto e Delimitação de Escopo

O tema do trabalho será “ESTRATÉGIAS E DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE DESPORTISTAS”, cujo objetivo imediato será a análise tributária de rendimentos e da estrutura negocial e societária para a exploração do direito de imagem de profissionais do esporte.

A partir da análise da legislação aplicável, considerando as principais alterações no contexto das pessoas jurídicas personalíssimas e a busca de pontos de coerência em julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – envolvendo a exploração do direito de imagem dos profissionais do esporte.

O tema voltou à tona com a divulgação dos julgamentos administrativos fiscais do tenista Gustavo Kuerten e dos jogadores de futebol Alexandre Pato e Neymar Júnior. Embora as decisões tenham sido proferidas em curto espaço de tempo, cada caso possui características próprias, que merecem melhor análise, sobretudo, para futuras estruturas profissionais a serem adotadas por pessoas em situação semelhante.

O contexto geral dos casos se resume à criação de pessoas jurídicas, com ou sem a participação do desportista, para a exploração econômica da imagem, nome e voz dos envolvidos. A partir de contratos particulares de cessão, os profissionais transferem, às respectivas pessoas jurídicas, o direito de explorar economicamente a própria imagem. As pessoas jurídicas tinham a tarefa de administrar todos os contratos de imagem do respectivo profissional, tal como avaliar patrocinadores, analisar e propor contratos, firmar compromissos, adquirir passagens aéreas, reservar hotéis, organizar eventos, cuidar da segurança, enfim, toda o trabalho de estruturação para a participação do desportista em atividades de publicidade.

Especificamente, a pessoa jurídica tinha como atividade a prestação de serviços em prol da exploração econômica da imagem, do nome e da voz do profissional envolvido. E ao profissional caberia seguir a agenda programada e participar dos compromissos firmados.

Mas as autoridades fiscais viram nesse tipo de estrutura possível simulação com o objetivo de reduzir a carga tributária incidente sobre os contratos de publicidade. O Fisco questionou o propósito negocial da pessoa jurídica, que possuía como único ativo a figura do próprio desportista e dele dependia para a consecução da sua atividade econômica. Afirmou que a exploração do direito de imagem independe da pessoa jurídica, mesmo porque tal direito seria personalíssimo e, portanto, indisponível e intransmissível.

Apesar de todas as empresas terem sido constituídas na forma de sociedade empresária, o Fisco entendeu se tratarem de firmas profissionais personalíssimas, substancialmente individuais, considerando que apenas um dos sócios seria imprescindível para a atividade social.

Em geral, os autos de infração afastaram a pessoa jurídica, valendo-se, também, do art. 150, §2º do Dec. 3.000/1999 (Regulamento de Imposto de Renda), para reclassificar o rendimento para a pessoa física. Embora a defesa dos profissionais envolvidos tenha questionado a provável desconsideração da pessoa jurídica em sede administrativa, a maioria dos julgadores entenderam haver mera reclassificação da renda, sem qualquer afastamento da pessoa jurídica. O auto de infração seria apenas em face da pessoa física, com o fundamento de omissão de rendimentos, simulação e fraude, ensejando, inclusive, multa majorada de 150%.

As situações são bastante instigantes em diversos aspectos. As decisões, possivelmente, ignoram a livre iniciativa, a liberdade de associar-se, a vontade das partes e o desenvolvimento de atividade econômica organizada. Tudo isso fica mais evidente no ano de 2005, com o art. 129 da Lei nº 11.196/2005¹ – a chamada “Lei do Bem”. O dispositivo apenas tornou expressa a possibilidade de prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística e cultural, por meio de pessoa jurídica.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins²:

O artigo 129 declara que a Constituição deve ser cumprida!!! É o obvio ululante. Se dissesse o contrário, seria flagrantemente inconstitucional. O diagnóstico é, portanto, absolutamente inócuo, visto que a lei declara o que declarado está na Carta Magna, mas num país, em que o direito de distorcer o texto supremo é um esporte governamental, não é mal que se reitere, por vias ordinárias, o princípio maior.

No que pese não haver qualquer proibição precedente, foi necessário a edição do referido artigo para promover o mínimo de segurança jurídica para a classe de desportistas e artistas. Valendo-se de nomenclatura adotada por Marco Aurélio Greco³, esta norma passou a

¹ Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultura, 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 realizado, 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.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Sociedades de Serviços Personalíssimos in Alterações Tributárias da MP do Bem – Lei 11.196/05 – MP 255* – São Paulo: Quartier Latin, 2006. P. 270.

³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 104.

ser espécie de “opção fiscal” aos profissionais que exercem atividade científica, artística ou cultural. Para o referido Autor⁴:

(...) a opção fiscal desenha uma hipótese de conduta positivamente autorizada pelo ordenamento. Não chega a ser hipótese de incentivo ou induzimento a determinada conduta, mas trata-se de uma escolha que o ordenamento expressamente cria e cujos efeitos tributários (de menor tributação) ele assegura. Trata-se de figura semelhante àquela que Hans Kelsen examina sob o nome de “conduta regulada positivamente” ou “liberdade em sentido positivo”.

No processo administrativo do tenista Gustavo Kuerten, o art. 129 da Lei do Bem foi afastado em razão do período de apuração ser anterior à edição da norma. No entanto, não parece que o artigo tenha inovado ou autorizado a constituição de pessoa jurídica para a exploração patrimonial do direito de imagem. A própria justificativa parlamentar da emenda à MP nº 252/2005 (convertida na Lei nº 11.196/2005) é no sentido de se tratar de norma interpretativa, com a finalidade de nortear os trabalhos da fiscalização tributária⁵.

Mas o mencionado art. 129 não causou dúvida apenas quanto a sua natureza, mas, também, quanto ao seu alcance. Diferentemente do Caso Guga, os fatos vinculados aos futebolistas Pato e Neymar acontecerem já na égide desta norma. Mas, especificamente para o caso do jogador Alexandre Pato, o agente de fiscalização declarou que o art. 129 não afastou a possibilidade de configuração da relação de emprego e nem autorizou a “pejotização” de modo indiscriminado.

Esse argumento provocou, novamente, a atividade legislativa, que acrescentou o art. 87-A⁶ à Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), a fim de reconhecer a natureza civil do contrato de cessão do direito ao uso da imagem, dissociando-o do contrato de trabalho mantido entre o clube e o atleta.

Já o Caso Neymar tem a particularidade de o atleta não compor os quadros societários de qualquer das empresas envolvidas. Nessas circunstâncias, não há como questionar a concomitância do contrato de emprego (entre clube e atleta) com o contrato civil

⁴ Idem. Ibidem

⁵ Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria.

⁶ Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

de cessão da exploração econômica do direito de imagem (entre atleta e empresa prestadora de serviços).

Embora a 2ª Turma da 4ª Câmara tenha dado provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, é importante a análise do auto de infração, com a insistência da autoridade fiscal de que o direito de imagem é personalíssimo e, por isso, não poderia ser cedido a terceiro, sobretudo gratuitamente, como neste caso, em que o cedente não faz parte da empresa cessionária.

Apesar de todo o arcabouço legal, seja a Lei do Bem, seja a Lei Pelé, o agente de fiscalização autuou a pessoa física com o argumento de impossibilidade de cessão da mera exploração econômica do direito de imagem, questionou a vontade das partes em razão da cessão gratuita e o propósito negocial da empresa constituída.

Todo esse cenário revela o nível de insegurança jurídica tributária que vivem atletas e artistas. Parece não bastar a existência de normas positivas, as quais, apesar de claras, ainda suscitam dúvidas suficientes a prejudicar o desenvolvimento de atividades artísticas e culturais.

Para o Fisco, os atletas e artistas buscaram a estrutura de uma pessoa jurídica para se valerem da “reduzida” tributação na sistemática do lucro presumido, com posterior distribuição de lucros sem a incidência do imposto de renda na pessoa física.

Mas além de todo o aparato normativo, há circunstâncias de fato que justificam a constituição de pessoa jurídica. Não se pode esquecer que a profissão de um desportista é a prática de determinada modalidade de esporte e não a participação em campanhas de publicidade. A exploração da imagem deste profissional é consequência do seu sucesso profissional, porém não constituiu seu objetivo imediato, independentemente dos ganhos auferidos com a imagem serem iguais ou até superiores à renda da sua principal profissão.

Então mesmo se o Fisco desconsiderar a opção fiscal regulada positivamente e tratar a constituição de pessoa jurídica para a exploração do direito de imagem como forma de planejamento tributário, persistirá o propósito negocial para além da economia tributária.

O trabalho tem, portanto, o objetivo de analisar os aspectos tributários dos principais rendimentos dos profissionais desportistas, com a finalidade de propor estratégias juridicamente válidas e apontar possíveis implicações tributárias para os tipos de rendimento e de estrutura profissional.

2 Modelo de Pesquisa

O trabalho será estruturado na forma de recomendações de boas práticas tributárias, a partir de pontos conexos de algumas decisões do CARF em processos administrativos fiscais envolvendo profissionais do esporte.

A seleção dos casos levará em conta a evolução da legislação aplicável, sobretudo a Lei do Bem de 2005 e as modificações de 2011 e 2015 da Lei Pelé, relacionadas à exploração do direito de imagem de desportistas. Buscaremos decisões que transparecem a evolução da jurisprudência do CARF ao longo dos últimos 10 anos, mas com o objetivo principal de construir estratégia tributária adequada a qualquer desportista que necessite de uma estrutura empresarial para a exploração econômica da própria imagem.

Para melhor entender as situações que delinearão os casos, se buscará entrevistas com os advogados que patrocinaram casos semelhantes e também com os conselheiros do CARF que tenham participado dos respectivos julgamentos, no intuito de aprofundar o estudo dos argumentos utilizados.

Imagina-se a divisão do trabalho em 3 grupos, iniciando com a contextualização do tema e reflexões pontuais da legislação aplicável; no segundo ponto trabalharemos os aspectos tributários da estrutura negocial e societária, os rendimentos da atividade desportista próprios da pessoa física e outros possíveis com a exploração econômica por meio de sociedade personalíssima; o terceiro e último eixo será dedicado aos desafios tributários de estruturas econômicas na exploração do direito de imagem, às implicações tributárias em casos duvidosos e em transações internacionais e a fixação de estratégias tributárias juridicamente robustas.

3 Problemas e Quesitos

- É possível a cessão do viés patrimonial do direito de imagem? Perante o Fisco, é válida a cessão gratuita?
- As normas que tratam da sociedade profissional de exploração do direito de imagem previstas na Lei do Bem e na Lei Pelé são inovações no ordenamento jurídico tributário?
- É possível a cessão do direito de imagem ao clube desportivo que o atleta faça parte?

- Quais os problemas apontados nos julgados da concomitância de contrato de trabalho e contrato civil de exploração do direito de imagem?
- Existe ou já existiu proibição para a constituição de pessoa jurídica para a exploração do direito de imagem de atletas e artistas? Seria mera espécie de planejamento tributário?
- A existência de um único ativo empresarial é motivo suficiente para afastar o propósito negocial de uma sociedade empresária?
- É possível definir requisitos válidos para a cessão da exploração do direito de imagem à pessoa jurídica de serviços personalíssimos, independente da sua composição societária?

4 Justificação da Relevância Prática e do Potencial Inovador

O tema se mostra atual, mas ainda confuso. A ausência de julgamento na Câmara Superior e de manifestação do Poder Judiciário deixam os contribuintes em posição de insegurança, por não saberem de certo qual conduta devem adotar.

Apesar da legislação existente, faltam critérios para a definição de condutas válidas e permitidas, do ponto de vista do direito tributário. Os casos a serem analisados possuem, cada qual, particularidades que pouco auxiliam para a construção de uma jurisprudência, seja no âmbito do CARF, seja no Judiciário.

O objetivo deste trabalho é definir tais critérios e propor modelo de conduta passível de validação administrativa e judicial. Nosso propósito inovador é conferir segurança jurídica tributária para desportistas, que, além da específica carreira profissional, alcançaram notoriedade capaz de elevar suas imagens a patamares, por vezes, superiores à própria atividade profissional.

5 Fontes e Métodos de Investigação

As principais fontes deste trabalho serão os Processos Administrativos Fiscais Federais nº 11516.000152/2004-51, 10935.005578/2010-45 e 15938.720065/2015-11. Mas até chegarmos ao estudo desses casos, o trabalho se valerá dos fundamentos e garantias constitucionais, da legislação societária, da legislação tributária e apontamentos da doutrina, no que se refere à exploração econômica do direito de imagem de atletas e artistas.

Quanto aos métodos de investigação, buscaremos coletar a jurisprudência do CARF e do Judiciário, especialmente após edição da Lei do Bem no ano de 2005. Para complementar a pesquisa jurisprudencial, pretendemos nos valer da pesquisa bibliográfica e da entrevista com advogados e conselheiros do CARF que atuaram nos casos objeto deste estudo.

6 Familiaridade com o Objeto, Acessibilidade de Informações e Envolvimento Pessoal

A escolha do tema decorre da nossa proximidade e atuação no CARF, com o acompanhamento constante das principais decisões deste tribunal administrativo. A prática e a experiência na área tributária, juntamente com a possibilidade de acesso a advogados e conselheiros, serão chaves imprescindíveis para o resultado da pesquisa.

E além desses aspectos pessoais, a atualidade do tema e ausência de definição de um padrão de conduta nos motiva à procura da definição coerente de critérios e requisitos válidos para nortear as estruturas empresariais e tributárias a serem adotadas pelos principais atores objeto desta pesquisa.

Entende-se pela necessidade de estudo independente do tema, tanto com a finalidade de transmitir um produto coerente de ideias e fundamentos, quanto para auxiliar no desenvolvimento da jurisprudência administrativa e judicial.

7 Indicação da Literatura Especializada e Obras de Referência

AGUIAR, Danilo Augusto Barboza de. *Tributação da Prestação de Serviços Intelectuais no Brasil*. In *Tributação em Revista*. V. 14, n. 54, p. 34-37, abr./set., 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord). *Planejamento Tributário: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2014.

FERNANDES, Edison Carlos (coord.). *Alterações Tributárias da MP do Bem – Lei 11.196/05 – MP 255*. São Paulo: Quatier Latin, 2006.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. *Sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de natureza intelectual é de natureza simples, qualquer que seja a forma de sua organização*. In *Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro*. V. 50, n. 157, p. 241-258, jan./mar., 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da. *Sociedades para Prestação de Serviços de Natureza Intelectual*. In *Consulex*. V. 25, n. 26. 27 jun., 2011.

MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e Norma Antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Trad. Denise Bottmann, Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

8 Sumário Preliminar

Segue minuta de sumário para a dissertação de mestrado:

INTRODUÇÃO

REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Origem das implicações tributárias do direito de imagem

1.2 O art. 129 da Lei nº 11.196/2005

1.3 A Lei Pelé e suas alterações

2. ESTRUTURA TRIBUTÁRIA E RENDIMENTOS DA ATIVIDADE DESPORTISTA

2.1 Aspectos tributários da estrutura negocial

2.1.1 Efeitos econômicos do direito de imagem

2.1.2 Cessão, sub cessão e obrigações personalíssimas

2.2 Aspectos tributários da estrutura societária

2.2.1 Organização de negócios privados

2.2.2 Possíveis efeitos da estrutura societária

2.3 Rendimentos próprios da atividade esportista

