

**PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS NO CENÁRIO
DESPORTIVO: REVISITANDO OS TRAÇOS DISTINTIVOS
ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

***ABUSIVE TAX PLANNINGS IN THE SPORTS CONTEXT: REVISITING
THE DISTINCTION BETWEEN TAX ELISION AND TAX EVASION***

Sérgio Victor Mendes de Alcântara

Graduando em Direito pela Faculdade Baiana de Direito
(BA)

Solon Flores Bessony de Sousa

Graduando em Direito pela Faculdade Baiana de Direito
(BA)

RESUMO: O presente artigo trata da tributação da renda dos atletas, discutindo um planejamento tributário específico comumente utilizado no cenário desportivo: a cessão gratuita dos direitos de imagem do atleta para uma pessoa jurídica da qual ele é sócio para que esta tome seu lugar em contratos de campanhas publicitárias com terceiros, fazendo crer que é a sociedade quem está auferindo renda, e, conseqüentemente, praticando o fato gerador do Imposto de Renda. Analisar-se-á, por meio do método hipotético-dedutivo – em que se formulam hipóteses para depois confirmá-las por meio do falseamento – e com o auxílio de pesquisa bibliográfica de cunho qualitativo, se tais operações negociais do contribuinte são válidas, abordando, necessariamente, o conflito doutrinário entre elisão, evasão e elusão fiscal, para, então, afirmá-lo como um planejamento tributário abusivo.

ABSTRACT: *The article deals with the taxation of athletes' finances, pointing out a specific tax planning commonly used in the sports context: the free assignment of the athlete's image rights to a legal entity of which he is a partner, so that enterprise*

can participate in advertising campaign contracts with other companies, making believe that it is society that is earning finances, and consequently, practicing the taxable event of the Finance Tax. It will be analyzed, by the hypothetical-deductive method, in which hypotheses are formulated to later confirm them, through falsification, and with the aid of a qualitative bibliographic research, if such taxpayer business operations are valid, necessarily addressing the doctrinal conflict between tax elision, evasion and tax “elusion”, and then affirm it as an abusive tax planning.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como finalidade analisar a licitude de um planejamento tributário bastante realizado no meio desportivo por alguns atletas, qual seja: a cessão gratuita dos direitos de imagem do atleta para uma pessoa jurídica da qual ele é sócio para que esta tome seu lugar em contratos de campanhas publicitárias com terceiros, fazendo crer que é a sociedade quem está auferindo renda, e, conseqüentemente, praticando o fato gerador do Imposto de Renda, submetendo tais verbas a uma alíquota bastante menor que a incidente sobre pessoas físicas e permitindo, ainda, retirar o excedente por meio de lucros e dividendos, que se constitui como uma verba isenta.

Tal recorte se mostra interessante pelo fato de que, uma vez considerada a licitude de tais operações, não poderia a Fazenda Pública jamais questioná-las. Afinal, é um direito do contribuinte se submeter a uma tributação menos onerosa, desde que o faça por meios lícitos. A problemática deste artigo, portanto, permeia o debate doutrinário acerca da elisão, da evasão e da elusão fiscal, avaliando se tais operações realizadas pelo contribuinte são ou não lícitas, e se a respectiva economia tributária é válida ou não.

Num primeiro plano, busca-se distinguir os institutos da elisão e da evasão tributária, situando-os em polos totalmente extremos, como o de validade e fraude tributária, respectivamente, pontuando a elusão fiscal como uma terceira figura, localizada na zona de penumbra entre as duas anteriores. Com todo o aparato teórico e doutrinário sobre tais classificações, passa-se a avaliar especificamente a modalidade de planejamento tributário em questão, formulando as hipóteses de que, seja pela Teoria do Abuso de Formas – uma subespécie da cláusula geral do abuso de direito positivada no art. 187 do Código Civil de 2002 –, seja pela evasão fiscal

clássica, tais arranjos contratuais serviriam para desnaturar a hipótese de incidência tributária do imposto de renda sobre o patrimônio do sócio contribuinte enquanto pessoa física, já que ele faz figurar a sua empresa em polos contratuais em que somente ele poderia estar, ante o caráter de serviço personalíssimo prestado.

Assim, busca-se também investigar se os atletas estão utilizando pessoas jurídicas interpostas para a diminuição da carga tributária suportada ao se aproveitarem das diferenças existentes entre os regimes de tributação sobre a renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas. Nessa esteira, abordar-se-á a normatividade de regência sobre o tema, pontuando se ela está ou não apta a esclarecer o suposto disfarce utilizado pelo contribuinte, notadamente tendo por base os artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Todo esse objetivo culmina, necessariamente, na delimitação do que é “renda” para fins tributários, para que se possa perceber quem é que, de fato, estaria cumprindo o fato econômico elegido pelo legislador como situação fática suficiente para caracterizar o fato gerador do imposto de renda. É por isso que se mostra igualmente essencial para este trabalho identificar também se a “renda”, prevista no artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, se caracteriza como um “conceito” ou como um “tipo” para fins tributários, verificando se tais operações negociais do contribuinte teriam o condão ou não de se sobrepor à economicidade substancial que preencheria o instituto.

É o que se passa a demonstrar.

1. A FIGURA DA “ELUSÃO” NA PENUMBRA ENTRE VALIDADE E FRAUDE TRIBUTÁRIA

A análise do cerne da problemática sobre a qual se debruça este trabalho perpassa, necessariamente, pela compreensão de algumas relevantes premissas que se relacionam intrinsecamente com a diferenciação conceitual entre os fenômenos da elisão, da evasão e da elusão fiscal.

Conforme lição de Roque Antônio Carraza, a elisão fiscal pode ser conceituada como “a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar o seu cumprimento”. Nesse esteio, a elisão fiscal é alcançada pela não realização, pura e simples, do fato impositivo do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos

oneroso. Tais manobras, embora beneficiem, com clareza solar, o contribuinte, não são condenadas pelo direito brasileiro¹.

No mesmo diapasão, Regina Helena Costa afirma que o instituto da elisão fiscal traduz aqueles comportamentos legítimos, permitidos (por não estarem proibidos) pelo ordenamento jurídico pátrio ao contribuinte, materializados com o intuito de redução do ônus tributário ou do diferimento das obrigações fiscais².

Desse modo, no caso da elisão fiscal, o contribuinte, utilizando-se das prerrogativas suscitadas pelos princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade da tributação, atua nos interstícios normativos, não entrando na relação jurídica tributária que tem por objeto a dívida tributária ou, subsidiariamente, entrando por caminhos que o levem a suportar carga fiscal menos onerosa³.

Logo, em apartada síntese, diz-se que o instituto da elisão fiscal consiste em um vetor de perpetuação do sempre presente objetivo do contribuinte de se submeter a uma tributação menos onerosa, adotando comportamentos não proibidos pelo direito pátrio que o levarão, naturalmente, à diminuição de sua carga tributária.

Nessa esteira de ideias, convém salientar uma importante constatação suscitada pelo doutrinador Roque Antonio Carraza: todas as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, têm o direito subjetivo de se valerem da elisão fiscal ou *tax avoidance*, que consiste no meio lícito de evitar ou de diminuir a carga tributária⁴.

Destaque-se, inclusive, que não apenas o ordenamento jurídico pátrio reconhece o instituto da elisão fiscal; trata-se de um direito subjetivo do contribuinte reconhecido por diversos ordenamentos jurídicos mundo afora, por se tratar de uma permissão para que, dentro das balizas legais, o contribuinte busque soluções para os seus

1 CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 360.

2 COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 153 – 154.

3 CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 360 – 361.

4 *Ibidem*, p. 359.

problemas fiscais de modo a fugir da incidência tributária ou, não sendo tal objetivo precípuo possível, ao menos recolher menos tributo de maneira subsidiária⁵.

Por sua vez, o instituto da evasão fiscal diz respeito às situações em que se verifica a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, em que são utilizados meios ilícitos, tais como a fraude, a sonegação e a simulação, para que o contribuinte escape ao recolhimento dos tributos devidos⁶.

No mesmo sentido, Sampaio Dória apud Regina Helena Costa aduz que a evasão fiscal deve ser concebida como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária”, tratando-se, assim, de uma “fuga ardilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita, em suma, a um dever ou obrigação”⁷.

Neste ponto, há de se destacar que o debate acerca da diferenciação entre os institutos da evasão e da elisão fiscal não se restringe ao âmbito da doutrina jurídica; existem precedentes judiciais exarados pelo Poder Judiciário brasileiro que comprovam, com clareza meridiana, que o ordenamento jurídico pátrio não apenas reconhece a existência dos institutos da elisão e da evasão fiscal, como também suas diferenciações substanciais e suas respectivas implicações jurídicas:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ELISÃO. EVASÃO FISCAL. DISTINÇÃO. ATOS ILÍCITOS. FRAUDE. GRUPO ECONÔMICO. DESCARACTERIZAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELA SIMPLES PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESVINCULAÇÃO DOS EMPREGADOS DE FATO. NÃO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALIDADE FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. O contribuinte pode selecionar os atos e os negócios que afastem ou diminuam a tributação, desde que os meios utilizados

5 *Ibidem*. p. 360.

6 MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da associação brasileira de direito tributário**, v. 21, p. 11-17, 2003. p. 3.

7 SAMPAIO DÓRIA, Antonio Robert o. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. rev. São Paulo: José Bushatsky Editor em coedição com o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 1977. p. 21 e 45. *apud* COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 153 – 154.

para alcançar o resultado econômico ou jurídico circunscrevam-se aos limites da legalidade. A doutrina diverge quanto à terminologia e ao conteúdo do fenômeno, porém a nomenclatura mais utilizada para designá-lo é elisão tributária. Em oposição a essa categoria, coloca-se a evasão tributária. Os atos ou negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para alcançar a economia fiscal situam-se na senda da ilicitude, estabelecida em figuras como a fraude, o dolo e a simulação, bem como nas figuras típicas do direito tributário (sonegação, fraude e conluio).

2. O único critério seguro para indicar se o procedimento configura elisão ou evasão é o que se vale do exame dos meios (atos ou negócios jurídicos) escolhidos e praticados pelo contribuinte para excluir ou diminuir a tributação. Caso a administração tributária se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, pode desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinente. (...)

(TRF – 4 – AC: 500005323920104047005 PR 5000053-29.2010.4.04.7005, Relator: JOEL ILAN PACIONIK, Data de Julgamento: 02/10/2013, PRIMEIRA TURMA)

Isto posto, convém salientar a existência de uma terceira figura: a elusão fiscal ou elisão ilícita. Tal figura diz respeito à busca pela diminuição da carga tributária suportada em uma espécie de zona cinzenta entre a elisão e a evasão fiscal, onde se verificam atos jurídicos que são praticados mediante a utilização de artefatos, mas que não contrariam frontalmente a legislação pertinente. São, nesse esteio, as “atividades com licitude aparente, com adoção de forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação”⁸.

Nessa linha de intelecção, por não se tratar de descumprimento frontal à legislação (ato *contra legem*), a elusão ou elisão ilícita não pode ser confundida com o instituto da evasão fiscal; a conduta elusiva se aproxima da elisão fiscal, haja vista que, em

8 SILVA, Lucas Miranda e. **Planejamento Tributário: Elisão, Elusão e Evasão Fiscais**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2017. p. 13 - 17.

ambas as ocasiões, o contribuinte se utiliza de atos formalmente lícitos com os quais logra evitar o nascimento do dever tributário⁹.

Desse modo, ao inverso da elisão, na elisão ilícita ou elusão fiscal, a licitude é apenas aparente, sendo, portanto, passível de correção em virtude de violação indireta ao ordenamento jurídico brasileiro, dependendo da estrutura do sistema jurídico em que for praticada¹⁰.

Nesse contexto, Ricardo Alexandre¹¹, seguindo a doutrina de Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres, destaca a figura em que o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, asseverando o autor que se trata de “um ardil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação”.

Para os que defendem a existência dessa terceira categoria – a elusão fiscal –, denominada ainda de elisão ineficaz, elisão ilícita ou elusão abusiva, ela estaria caracterizada por um planejamento tributário com uma aparência de licitude, não havendo, *a priori*, e pelo menos em tese, qualquer ilegalidade no negócio propriamente dito, só denunciando sua invalidez quando se explicita que o que houve foi uma simulação (abuso de formas) consistente na realização de um negócio simulado, visando a resultados que não são tipicamente almejados em tais contratos¹².

Realizada essa contextualização inicial, e explicadas as terminologias que serão utilizadas, convém agora analisar especificamente uma modalidade de planejamento tributário bastante utilizada no meio desportivo, a cessão gratuita da imagem para uma empresa da qual o atleta é sócio para que esta perpetue a cessão a terceiros para campanhas publicitárias – fazendo com que, em tese, a própria pessoa jurídica seja sujeito passivo das obrigações tributárias decorrentes de tal negócio jurídico –, pontuando os problemas ligados à licitude dos arranjos que a circundam.

9 GERMANO, Livia de Carli. **A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, Departamento de Direito Econômico Financeiro e Tributário, São Paulo, 2010.. p. 32 - 33

10 *Ibidem, loc. cit.*

11 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12ª ed.Salvador: JusPodivm, 2018. p. 348 - 349.

12 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12ª ed.Salvador: JusPodivm, 2018. p. 349.

2. LIMITES DA GESTÃO DA IMAGEM DO ATLETA DIANTE DOS TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÔNIO, ESPECIALMENTE O IMPOSTO SOBRE A RENDA

Este trabalho debruçar-se-á especificamente sobre uma prática comercial bastante comum dentro do meio desportivo, consistente num planejamento tributário composto, num primeiro momento, por um contrato de cessão de direitos, no qual o atleta transfere, de forma permanente e a título gratuito, a expressão econômica de seus direitos de imagem a uma sociedade da qual ele é o único sócio ou, ainda, o sócio majoritário, e, por sua vez, num segundo momento, firma outros contratos de cessão de imagem, estes sim, onerosos, para campanhas publicitárias com outras empresas.

Tais práticas comerciais são, de fato, comuns no cenário esportivo, como se vê na ampla jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), contendo exemplos de casos dos atletas Neymar Júnior, “Guga”, “Conca”, “Cuca”, “Fred”, “Carlão”, dentre outros jogadores famosos, todos envolvendo obrigações assumidas por pessoas jurídicas constituídas por eles, mas, faticamente, sendo o cumprimento de tais obrigações realizado pelos próprios atletas, já que a imagem do contribuinte é personalíssima.

Outro fato que permeia alguns desses exemplos é o caráter irretirável e irrevogável dessas cessões a terceiros, permitindo que a sociedade que perpetua a imagem do seu sócio contribuinte ganhe altos rendimentos por tais negócios, valores que serão submetidos a uma alíquota devedora inferior comparada à tributação que incidiria se quem estivesse, de fato, no polo contratual fosse a pessoa física do sócio. Tal planejamento tributário se mostra, ainda, bastante benéfico em termos financeiros, pois permite que o excedente não tributado pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) seja retirado a título da operação societária de distribuição de lucro e dividendos, verba isenta do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF).

O que se verifica da análise desses contratos é que, apesar de caber ao sócio contribuinte, pessoa física, a participação em várias campanhas publicitárias em benefício de terceiros, quem figura como parte em tais contratos é a sua empresa, sendo ela, em tese, a contratante, ou seja, o contribuinte, enquanto pessoa física, é que efetivamente teve a imagem utilizada em campanhas publicitárias, contudo,

quem recebeu os valores decorrentes de tal exploração da sua imagem foi a pessoa jurídica da qual é sócio.

O contratempo que surge com tal situação, a qual se defende aqui ser um típico caso de elusão fiscal, ou de elisão ilícita/abusiva, é que a empresa declara o recebimento de tais valores e recolhe o IRPJ devido, porém deve-se compreender que o fato gerador do imposto de renda (qual seja, auferir renda) foi praticado pelo próprio contribuinte enquanto pessoa física, e não pela pessoa jurídica da qual é sócio. De fato, a pessoa jurídica teria figurado apenas como “pessoa interposta” em negócio praticado por meio de simulação relativa, com vistas a dissimular a prática do fato gerador pela pessoa física e, assim, obter economia tributária.

Mais uma vez, enfatiza-se aqui que tal planejamento tributário só tem a aparência de licitude, afinal, ceder sua imagem é totalmente possível diante da normatividade de regência, intensificando a discussão com o advento do artigo 129 da Lei nº 11.196/05¹³, a “lei do bem”, o qual permite que pessoas jurídicas prestem serviços personalíssimos de pessoas físicas, tendo, inclusive, sua constitucionalidade ratificada pelo STF na ADC 66.

Entretanto, enfatiza-se aqui que se trata de meros malabares negociais do contribuinte, insuficientes para validar tais operações, especificamente por dois motivos: a forma adotada pelos contribuintes prejudica a causa em si do negócio realizado (I), isto é, a própria razão de ser de uma cessão é violada ao utilizar uma forma negocial gratuita; e o resultado alcançado ao final de tal cadeia de contratos (II) denuncia que se trataria, em realidade, de uma simulação.

Desse modo, com amparo dos artigos 116, parágrafo único e 149, VII, do CTN, um dispositivo para justificar cada um dos tópicos indicados no parágrafo anterior, entende-se ser plenamente possível que a Fazenda Pública lavre auto de infração constituindo crédito tributário oriundo do Imposto de Renda da Pessoa Física, atribuindo ao sócio a sujeição passiva do referido tributo.

Isso porque, quanto à primeira hipótese, as cláusulas que dispõem sobre a irrevogabilidade e sobre o caráter permanente do objeto da cessão do uso de imagem

13 “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 no disposto no art. 50 da Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil” (BRASIL, 2005).

da recorrente se caracterizam como abusivas, tendo em vista o que disciplina a Teoria do Abuso de Direito, prevista no art. 187 do CC/02, a qual declara que o abuso de direito é um ato ilícito, que ocorre na transmutação de dois momentos: um estático (I), no qual o ato surge conforme o direito, legitimado no ordenamento jurídico, portanto, inicialmente lícito; e outro dinâmico (II), quando há o exercício do direito contra os limites estabelecidos no ordenamento, quais sejam o fim econômico ou social, a boa-fé e os bons costumes¹⁴.

Aliás, não se trata, tão somente, de uma hipótese de abuso de direito, e, sim, notadamente, da ocorrência do instituto do abuso de formas, vez que se constata a “utilização de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma normal, teria um tratamento tributário mais oneroso”¹⁵. Em outras palavras, por meio do abuso de direito, nota-se uma incompatibilidade entre a roupagem exterior do negócio jurídico e o conteúdo econômico que lhe corresponde, caracterizando uma desconformidade entre a forma e a substância.

A desconformidade entre forma e substância nesse casos reside na desnaturação da cessão, naturalmente onerosa, por uma forma gratuita, e, justamente por conta da impossibilidade de uma cessão total e permanente, tais contratos que envolvem direito de imagem corresponderiam muito mais a licenças de uso, e não cessão, reforçando a ideia de que a disponibilidade desse direito se encontra somente em um de seus elementos, o patrimonial¹⁶.

14 MIRAGEM, Bruno Nubens Barbosa. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 130 - 131.

15 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 231.

16 LIMA, Cleyber Correia. **Desafios e Estratégias para a Tributação da Renda de Desportistas**. Dissertação de Mestrado Profissional em Direito Tributário – Fundação Getúlio Vargas e Escola de Direito de São Paulo. São Paulo, 2019. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28525/LIMA_Cleyber_dissertacao_desafios_e_estrategias_para_a_tributacao_da_renda_de_desportistas.pdf?sequence=3&isAllowed=y . Acesso em: 09 ago. 2021. p. 17-18, 28.

Nesse sentido, Ivan Taulil Rodrigues¹⁷ destaca que, a partir da edição da nova redação do art. 116, parágrafo único, do CTN¹⁸, tem-se verdadeira norma geral antielisão, a qual importa o reconhecimento de duas realidades, ambas capazes de gerar efeitos no mundo jurídico: “(...) a realidade que emerge da descrição dos fatos e formas utilizadas e a realidade que emerge da compreensão do contexto da (inter) subjetividade que animou e anima os atos praticados e negócios celebrados”, tratando-se, portanto, de uma das realidades sobre a qual irá recair a norma antielisiva.

A respeito do abuso de forma, uma das vias fundamentais para combatê-lo é por meio da requalificação dos fatos. Tendo em mente que o abuso de forma caracteriza a elusão/elisão ilícita, pode-se inferir que a própria norma¹⁹ do art. 116, parágrafo único, visa à requalificação do fato gerador, ou seja, a requalificar os atos e fatos praticados. Logo, desnaturada por completo a causa de uma cessão quando esta é feita de forma gratuita, e, ainda mais, para uma sociedade da qual o atleta é sócio, comportando-se tal pessoa jurídica como pessoa interposta, resta evidente o abuso de forma e a consequente elusão fiscal, cabendo, assim, requalificar o ato para quem, de fato, o praticou – o sócio contribuinte enquanto pessoa física.

Por outro lado, havendo quem entenda que tal norma não é aplicável, por faltar regulamentação que só poderia ser conferida por outra lei específica, a ilicitude de tais práticas comerciais há de permanecer sob outra justificativa – evasão fiscal por simulação e fraude. Estar-se-ia diante, portanto, de arranjos societários que caracterizam o instituto da evasão, de modo a simular a real intenção da pessoa jurídica ante a ausência de uma causa legítima, de um propósito negocial para a

17 RODRIGUES, Ivan Taulil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 93, p. 34-44, jun. 2003. p. 34 - 44,

18 “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” (BRASIL, 1966).

19 Deve-se recordar que o STF julgou a ADI 2.446, abordando a constitucionalidade/validade do parágrafo único do art. 116 do CTN, oportunidade na qual o Tribunal compreendeu, inicialmente, que não era competente à Fazenda Pública desconsiderar os atos do contribuinte que estivessem amparados pelo ordenamento, mesmo que esse ato resultasse no não pagamento de tributo. Todavia, naquela ocasião, a relatora, ministra Cármen Lúcia, se manifestou pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, ainda que sob o manto classificatório de norma antievasiva. Por outro lado, a doutrina, e mais especificamente Ricardo Lobo Torres (2012), defende que a norma do artigo 116 não só é antielisiva, como isso também não a tornaria inconstitucional, adequando-se perfeitamente ao nosso ordenamento jurídico e possuindo eficácia plena.

cessão (inexistência de motivação extratributária) capaz de legitimar as medidas fraudulentas adotadas pela empresa.

Nessa perspectiva, é essencial recordar que a simulação é o intencional “desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido”²⁰. Sendo assim, o instituto da simulação, no âmbito tributário, representa vício que acarreta a invalidade do ato jurídico, conforme destaca o parágrafo único, inciso II, do art. 167 do CC/02: “Haverá simulação nos negócios jurídicos, quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira”.

Desse modo, convém deixar claro que a simulação referida no art. 149, VII, do CTN²¹ se coaduna com tal previsão, sendo suficiente tal amparo normativo para a procedência da desconsideração das cessões praticadas pela contribuinte e a consequente requalificação do fato gerador, porque visa ao combate específico da evasão fiscal presente em seu planejamento tributário. Nesse sentido, entende-se que a ausência de motivação extratributária nos atos praticados pelo sócio irá desaguar em uma simulação absoluta, indicando a falta de propósito negocial, demonstrando que o negócio jurídico ou ato praticado não possui nenhuma justificativa, a não ser a economia tributária.

Ante tais considerações, tem-se que os atletas, nesses casos, utilizam-se de formas contratuais abusivas (abuso de forma) com a intenção de economizar tributo, o que, por si só, configura-se como elusão fiscal/elisão ilícita, e que, para aqueles que entendem a não aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, analisando o arranjo probatório fático, percebe-se facilmente indícios suficientes para demonstrar que, na verdade, todo o arranjo societário e demais operações contratuais foram desenhadas com fins de dissimular a ocorrência do fato gerador de Imposto de Renda da Pessoa Física, implicando a constituição de uma cadeia de atos fraudulentos componentes de um grande quadro de evasão fiscal.

20 MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 39.

21 “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;” (BRASIL, 1966).

3. ESCLARECENDO A ELISÃO X EVASÃO X ELUSÃO POR MEIO DE UMA CORRETA COMPREENSÃO DO QUE É “RENDA” PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Doutrinariamente, discute-se acerca do melhor raciocínio para embasar a hermenêutica jurídica no tocante à incidência de institutos do direito tributário: ou pelo tipológico, ou pelo conceitual. Os tipos são descrições que intencionam formar uma imagem global, o que demanda uma interpretação teleológica, ou seja, que permita a compreensão da finalidade que se quer alcançar com a utilização do termo. Sendo assim, apresentam-se na “descrição do tipo” elementos incidentais que podem aparecer, ou não, nas situações que a ele se amoldam²².

Assim sendo, ao passo que o “conceito” descreve um fato, apresentando, listando e classificando componentes que se comportam como requisitos para a constituição daquele objeto, os “tipos” não se preocupam com o mesmo detalhamento, representando muito mais a “essência” de um instituto. Ressalta-se que o “tipo”, apesar de não listar os itens que compõem o objeto em análise, também apresenta um conteúdo mínimo essencial para a materialização do fenômeno em estudo, entretanto, o raciocínio por trás dessa decomposição não tem o mesmo grau de irrenunciabilidade que tem num “conceito”.

Uma comparação entre duas situações coordenadas a um mesmo tipo pode resultar na percepção de que elementos encontrados em uma delas não estejam presentes na outra, justamente porque a configuração concreta de tipos não demanda o preenchimento de um conjunto finito de elementos essenciais²³. Diferentemente, para o raciocínio conceitual, um evento concreto precisa preencher todas as notas características da definição de um conceito para nele se encaixar, visto que “só se pode falar de um conceito em sentido estrito quando for possível defini-lo claramente, mediante a indicação exaustiva de todas as notas distintivas que o caracterizam”²⁴.

Assumidas tais premissas, depreende-se da redação do art. 153, III, da Constituição Federal de 1988 que não há nenhuma disposição de características essenciais que configure uma definição sobre o vocábulo “renda” na CF/88. Trata-se, portanto, de um tipo constitucional. De forma específica para este debate, apesar da

22 LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 302 - 307.

23 *Ibidem, loc. cit.*

24 *Ibidem, loc. cit.*

efetiva aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda ser componente do fato gerador do IRPF, em nenhum momento o constituinte de 1988 definiu o que é “renda”, tornando-se possível, uma vez que ele assim o fez como um tipo, uma valoração econômica no caso *sub judice*.

Outrossim, dada a norma do art. 97, III, do CTN, um argumento sempre suscitado para defender a inaplicabilidade dos tipos nas hipóteses de incidência tributária está no juízo, antecipadamente equivocados, sobre o qual compete à lei necessariamente descrever o fato gerador constante na obrigação tributária principal. Tal sofisma não se mostra correto, pois a referida norma preconiza que à lei compete instituir o tributo, prevendo e delimitando seu fato gerador, uma vez sendo esta a descrição legal de parcela da capacidade econômica do contribuinte que será expropriada em favor do Estado, restando-se configurada uma figura típica.

Essa é a concepção mais plausível da norma do art. 97 do CTN, pois, ao “definir o fato gerador” do tributo, não o faz o legislador pela técnica conceitualista, e, sim, com o auxílio de figuras típicas, pois “uma conceituação sem resíduos dos tipos é inalcançável”²⁵, de modo que a tarefa do legislador, em verdade, foi de mensurar a capacidade contributiva na expressão econômica de cada contribuinte.

Mais uma vez, é somente por causa da existência de “tipos” nas hipóteses de incidência dos tributos, e inserindo “renda” como tal, que é possível falar em interpretação econômica, tão relevante para o direito, pela máxima da prevalência dos fatos sobre a forma, presente no parágrafo único do art. 116 do CTN. Quando o constituinte estabelece que “compete à União instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza” em seu art. 153, III, só se verifica uma delimitação genérica para abranger todo o espectro da capacidade econômica tributável e não uma discriminação exaustiva dos fatos econômicos na regra-matriz de incidência do IRPF. Sendo assim, constata-se, por pura exegese, a presença de tipos no trato normativo do IRPF, com terminologias que demandam uma abertura axiológica (I) e uma delimitação pragmática (II), que não a dedução silogística utilizada pelos positivistas normativistas.

Sobre o primeiro ponto (I), necessária se faz uma postura interpretativa de redução teleológica no trato da norma do art. 153, III, da CF/88, técnica que permite ao intérprete reduzir o alcance da lei à finalidade econômica da norma, de modo a

25 LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 187.

combater o abuso da forma jurídica, uma vez que o contribuinte tenha ampliado desmesuradamente o seu sentido²⁶.

É por meio da redução teleológica, numa consideração econômica sobre o fato gerador do IRPF, e concebendo “renda” como uma terminologia própria do direito tributário, que se afirma que o fato econômico de auferir renda, de fato, ocorreu no caso em tela, independentemente de qualquer forma dissimuladora da hipótese de incidência do tributo. Através dessa técnica, conclui-se que a norma do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) não alcança a atividade da recorrente, pois, sem nenhuma finalidade econômica ou negocial, a contribuinte dissimula a constituição de uma pessoa jurídica, valendo-se, abusivamente, de formas contratuais para afastar a incidência do IRPF.

Dessa forma, dado o imperativo constitucional da capacidade contributiva prevista no art. 145, §1º, da CF/88, verifica-se qual manifestação de capacidade econômica a norma do art. 153, III, da CF/88 quer alcançar, precisando, assim, o quantum de manifestação de capacidade contributiva se dá através de “renda”. Depreende-se, pela leitura do texto do §1º do art. 145 da CF/88, que a doutrina entende que, sempre que possível, deve-se atender a capacidade contributiva, prevalecendo, nesse caso, a cobrança legal e legítima do imposto devido pela Recorrente²⁷.

Apesar de a norma do art. 110 do CTN prever que o direito tributário não pode alterar conceitos próprios do direito privado quando de sua previsão como fato gerador de tributos, tendo em vista a delimitação pragmática da norma (II), o que na realidade se vê é que se está diante de um significado próprio do direito tributário, e não de um conceito de “renda” proveniente do direito civil. Isso porque, se fosse o termo “renda” compreendido nos moldes civilísticos, o §1º do art. 145 da CF/88 não faria menção à “capacidade econômica”, fator que, por si só, já é mais amplo que o mero acréscimo patrimonial²⁸.

Toda essa contribuição acerca da atividade do legislador tributário e do alcance que a hermenêutica judicial pode vir a ter não serve para defender a elasticidade de “renda” a ponto de se tributar toda e qualquer receita, mas sim para consolidar a ótica

26 TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 54.

27 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. p.339.

28 SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book. Livro digital (E-pub) Produção: Guilherme Henrique Martins Salvador. p. 1411.

necessária de quem é que, de fato, realiza o fato gerador, de quem preenche aquele conteúdo econômico previsto na norma como suficiente para concretizar a obrigação tributária do IRPF.

Com isso, é certo falar que um correto enquadramento de eventuais autos de infração dar-se-ia ao imputar ao sócio contribuinte tais verbas, e não à sua empresa. O aspecto material da Hipótese de Incidência Tributária do IRPF é a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” de renda ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos nos incisos do art. 43²⁹, cabendo a ressalva do parágrafo primeiro do mesmo dispositivo que o que deve ser considerado não é a localização ou a origem do rendimento, e sim a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica dele.

Nesse sentido, busca-se precisar evidentemente que não é a pessoa jurídica o sujeito passivo das obrigações tributárias compreendidas no período em que houve a cessão da exploração econômica do direito de imagem, mas sim o próprio atleta, titular do direito de imagem em questão, sócio da empresa que figura no polo contratual. Isso porque, além da ilicitude que compromete todos os contratos de cessão e exploração, a sociedade empresária prestaria um serviço personalíssimo que somente o próprio titular poderia realizar, simulando tais contratos o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária do IRPF, nos termos do já mencionado art. 167 e em seu parágrafo do Código Civil de 2002.

CONCLUSÃO

Os comportamentos perpetrados pelos contribuintes que tenham como finalidade a diminuição da carga tributária suportada podem ser classificados como comportamentos elisivos, evasivos ou elusivos. Os comportamentos elisivos dizem respeito àqueles comportamentos que estão em plena consonância com os ditames do ordenamento jurídico pátrio; os evasivos se referem aos comportamentos que contrariam frontalmente a legislação pertinente, e em que, noutras palavras, o

29 “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (BRASIL, 1966).

contribuinte se utiliza de meios cristalinamente ilícitos para suportar menor carga tributária; e os elusivos são relativos aos comportamentos que estão contidos na chamada “zona cinzenta” entre os comportamentos elisivos e os comportamentos evasivos, tendo em vista que os comportamentos elusivos são aparentemente lícitos, e carregam consigo um espectro de ilicitude maquiado.

Nesse esteio, tornou-se uma prática negocial bastante recorrente, dentro do meio desportivo, a realização de um planejamento tributário composto em que, em um primeiro momento, há a celebração de um contrato de cessão de direitos de imagem em que o atleta transfere, de maneira permanente e a título gratuito, a expressão econômica de seus direitos de imagem a uma sociedade da qual ele é o único sócio, ou, ainda, o sócio majoritário, e, em um segundo momento, há a celebração de outros contratos de cessão de imagem, esses sim, contratos onerosos, para campanhas publicitárias com outras empresas.

Com efeito, por meio dessa prática, os atletas logram êxito na diminuição da carga tributária por eles suportada, haja vista que as pessoas jurídicas são submetidas a um regime de tributação de imposto sobre a renda deveras inferior ao regime a que se submetem as pessoas físicas.

Assim sendo, defende-se neste trabalho que quem pratica o fato gerador do imposto de renda, ou seja, quem efetivamente auferir renda, são os atletas, ainda que a pessoa jurídica figure nos contratos onerosos de exploração de imagem, declare o recebimento dos respectivos valores e recolha o IRPJ devido. Nesses casos, a pessoa jurídica figura apenas como uma espécie de “pessoa interposta” nos negócios jurídicos praticados, através de simulação relativa, com o fito de dissimular a prática do fato gerador pela pessoa física e, assim, obter economia tributária. Em outras palavras, defende-se, aqui, o ideário de que esse tipo de comportamento deve ser reputado como um comportamento elusivo, dada a sua precípua aparência de licitude, mas a sua verdadeira aparência de ilegalidade.

Também se faz igualmente necessário pontuar a urgência em adaptar a ótica interpretativa, argumentativa e de aplicação das normas jurídico-tributárias para compreender o fenômeno em sua totalidade, derrotando, por sua vez, qualquer resquício da precariedade e insuficiência de uma hermenêutica juspositivista ao analisar tais planejamentos tributários abusivos. Em sendo um *hard case*, a problemática da tributação de renda dos atletas não irá encontrar uma resposta pronta

no ordenamento pátrio, demandando, assim, do intérprete que se afaste de um rigor conceitual e de um formalismo ineficaz, observando, em verdade, o fato econômico-tributável diante dele.

Aliás, o fenômeno jurídico-tributário nada mais é do que um fato econômico assim definido pelo legislador tributante, demonstrando-se a hermenêutica valorativa não só como uma técnica útil, mas imprescindível nos litígios tributários. Deve-se, então, consolidar uma ótica, ao analisar os “casos difíceis” tributários, de quem é que, de fato, realiza o fato gerador, de quem preenche aquele conteúdo econômico previsto na norma como suficiente para concretizar a obrigação tributária do Imposto de Renda, evitando o equívoco de se perder em quaisquer malabares negociais ou arranjos contratuais do contribuinte.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12^a ed. Salvador: JusPodivm, 2018;
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2008;
- BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 04 ago. 2021;
- BRASIL. Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005. **Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera (...); e dá outras providências**. Brasília, DF, 22 nov. 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm. Acesso em: 29 ago. 2021;
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 360;
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018;
- GERMANO, Livia de Carli. **A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São

Paulo, Faculdade de Direito, Departamento de Direito Econômico Financeiro e Tributário, São Paulo, 2010;

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

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997;

LIMA, Cleyber Correia. **Desafios e Estratégias para a Tributação da Renda de Desportistas**. Dissertação de Mestrado Profissional em Direito Tributário – Fundação Getúlio Vargas e Escola de Direito de São Paulo. São Paulo, 2019. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28525/LIMA_Cleyber_dissertacao_desafios_e_estrategias_para_a_tributacao_da_renda_de_desportistas.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 09 ago. 2021;

MIRAGEM, Bruno Nubens Barbosa. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. São Paulo: Saraiva, 2015;

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 1999.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da associação brasileira de direito tributário**, v. 21, p. 11-17, 2003;

RODRIGUES, Ivan Taulil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 93, p. 34-44, jun. 2003;

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Robert o. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. rev. São Paulo: José Bushatsky Editor em coedição com o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 1977. p. 21 e 45. *apud* COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018;

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book. Livro digital (E-pub) Produção: Guilherme Henrique Martins Salvador;

SILVA, Lucas Miranda e. **Planejamento Tributário: Elisão, Elusão e Evasão Fiscais**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2017;

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.