

TRIBUTAÇÃO DOS DESPORTISTAS: Uma análise da licitude do planejamento tributário por meio da criação de pessoa jurídica para administração do direito de imagem dos desportistas

TAXATION OF ATHLETES: Analyzing the legality of the tax planning through corporate constitution to manage the athlete's images rights

Henrique Buldrini Filogônio Seraidarian *

Resumo

O presente trabalho visa abordar a tributação dos desportistas, fazendo uma análise da licitude da criação de uma pessoa jurídica para administração do direito de imagem dos desportistas. A metodologia utilizada consiste em pesquisa bibliográfica teórica, baseando-se nas principais doutrinas e legislações, além de apoiar-se em decisões do CARF. O trabalho, primeiramente, trata do conceito de Elisão e Evasão Fiscal, na medida em que seu conceito interfere rigorosamente na análise da licitude da criação de uma pessoa jurídica para fins de obtenção de vantagens dos desportistas. Em seguida, há uma abordagem sobre a diferenciação da apuração do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) e o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). A terceira parte desse trabalho versa sobre a possibilidade de cessão onerosa desse direito, com respaldo na Lei Pelé (Lei nº 9.615/1998). Finalmente, a quarta parte do trabalho cuida-se de analisar o caso do tenista Gustavo Kuerten (Guga) no CARF. Por fim, a conclusão pretende enfatizar a licitude da criação de uma pessoa jurídica para fins de gerenciar e administrar o direito de imagem da pessoa física, tendo em vista a complexidade e importância desse tema.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Imposto de Renda Pessoa Física e Jurídica. Cessão Onerosa do Direito de Imagem dos Desportistas.

* Bacharel em Direito pela Faculdade Mineira de Direito da PUC Minas. Membro do Grupo de Estudos Tributários (Direitos dos Desportistas) na PUC MINAS, no período entre Fevereiro a Agosto de 2016. Apresentou Monografia no seminário Monografia no III Prêmio de Ciclo de Pesquisa, Monografia e Revista de 2017 da PUC MINAS. E-mail: henriqueseraidarian@hotmail.com..

Abstract

The present work aims to approach the taxation of sportsmen, making an analysis of the lawfulness to create a legal person to administer the image right of sportsmen and women. The methodology used consists of theoretical bibliographic research, based on the main doctrines and legislation, as well as being based on CARF decisions. The work first deals with the concept of Elision and Fiscal Evasion, since its concept interferes rigorously in the analysis of the lawfulness of the creation of a juridical person for the purpose of obtaining advantages of the sportsmen. Next, there is an approach on the differentiation of the calculation of the Personal Income Tax and the Income Tax of Legal Person. The third part of this paper deals with the possibility to negotiate (sell) this right, with the support based on the Pelé Law (Law 9.615 / 1998). Finally, the fourth part of the work is to analyze the case of tennis player Gustavo Kuerten (Guga) in CARF. Finally, the conclusion is to emphasize the legality to create a legal entity for the purpose of managing and administering the image right, considering the complexity and importance of this subject.

Key-words: Tax Planning. Personal and Legal Income Tax. Tax Elision. Assignment of the Image Right of Sportsmen.

1. INTRODUÇÃO

A constituição de pessoa jurídica para fins de administração da cessão onerosa de direitos patrimoniais ligados ao direito de imagem de desportistas é um assunto com grande importância no nosso País, considerando as recentes informações veiculadas sobre os processos fiscais dos atletas Gustavo Kuerten e Neymar, que obtiveram multas exorbitantes em autuações fiscais.

Inclusive, a Secretaria da Receita Federal trata o planejamento tributário relacionado ao direito de imagem de profissionais como matéria relevante, na medida em que dispõe expressamente a análise desse tema no plano anual de fiscalização de 2017, proferindo a necessidade de uma rigorosa fiscalização, com previsão de aberturas de novos procedimentos fiscais durante o ano. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017)

Nesse cenário, é importante destacar a necessidade da formação de uma empresa para gerenciamento e logística do negócio, tendo em vista a imprescindibilidade de uma equipe por detrás do atleta que atue na gestão dos valores dos contratos, agendamento de eventos, propagandas, entrevistas, dentre outros.

Esta matéria é controvertida e sem exata definição no ordenamento jurídico, uma vez que existem várias autuações fiscais que ainda não transitaram em julgado, sendo tais julgamentos decididos reincidentemente pelo voto de qualidade, não havendo assim um precedente ou até jurisprudências com entendimentos consolidados na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diante desse problema, a hipótese aqui trazida versa sobre a possibilidade, necessidade e licitude da criação de uma empresa (pessoa jurídica) para administrar a cessão onerosa de direitos de imagem de profissionais. Até porque, conforme será demonstrado durante o trabalho, a atividade empresarial possui um relevante fim social, na medida em que abrange a criação de empregos, circulação da moeda, fomento da economia, além de desenvolvimento socioeconômico para a sociedade, respaldado no direito fundamental de livre iniciativa expresso na Constituição Federal.

Para tratar da temática, será necessário desenvolver alguns conceitos, tais como elisão e evasão fiscal, direito à imagem, bem como examinar minuciosamente o Imposto de Renda, pontuando as diferenças na apuração do Imposto na modalidade da pessoa física e jurídica.

Além disso, serão feitas considerações e análises críticas sobre o julgamento do atleta Gustavo Kuerten no CARF (Acórdão nº 106-17.147 – Processo Principal 11516.000152/2004-51), no intuito de defender a tese da licitude da criação de uma pessoa jurídica para fins administrativos da cessão onerosa do direito de imagem, além de pontuar uma questão quanto à possibilidade do julgador construir o direito baseado em interpretações discricionárias da legislação e a probabilidade de usá-las como um instrumento político.

2. ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Primeiramente, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre os conceitos de elisão e evasão, além de considerar tais práticas à luz da legislação tributária como forma de planejamento tributário dos contribuintes.

A Elisão Fiscal cuida-se de uma prática de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitas do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador. (YAMASHITA, 2012, p. 27)

Desse modo, o contribuinte planeja atuar dentro das alternativas possíveis, sem que haja violação ao ordenamento jurídico, impedindo o nascimento da obrigação tributária, ou seja, é a faculdade do indivíduo de configurar o seu negócio jurídico licitamente, utilizando-se das formas disponíveis no direito privado.

Por sua vez, a Evasão Fiscal trata-se de um conjunto de ações ou omissões tendentes a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, não importando que os meios utilizados sejam lícitos ou ilícitos. (FRANCA, 1977, p. 253)

A evasão fiscal, também conhecida como fraude fiscal, é uma maneira do contribuinte reduzir ou não pagar impostos, na medida em que ele age deliberadamente com má-fé.

Nesse sentido, importante frisar a distinção entre evasão e elisão fiscal, conforme preceitua o autor Hermes Marcelo Huck:

[...] A elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, ao passo que na evasão atuam os meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando o fato imponible ou gerador do tributo. (HUCK, 1997, p. 27)

Ora, percebe-se, então, uma distinção cronológica, uma vez que o ato da evasão fiscal, diferentemente da elisão, se realiza após a ocorrência do fato gerador.

Essa distinção baseia-se na consagração da licitude da elisão fiscal, tendo em vista a interpretação literal do art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional: “*Art. 113. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*” (BRASIL, 1966)

Com isso, não havendo ocorrência do fato gerador, não há que se falar em nascimento de obrigação tributária, uma vez que não houve conformidade entre o fato e a incidência do imposto, na medida em que toda obrigação decorre da lei, tendo em vista que sua manifestação de vontade é essencial para a validade da exigência tributária. (NOGUEIRA, 1986, p. 164)

Destaque-se, ainda, por oportuno, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes acolheu esta definição tributária no Acórdão (Processo 01-01.857) que

trata da Incorporação às Aversas, tendo em vista que os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação jurídica do ato praticado.¹

Por sua vez, é importante ressaltar que alguns autores ressaltam a inexatidão e imprecisão do termo *elisão*, propondo o termo “*elusão*” como nova e adequada classificação.

Conforme leciona o autor Heleno Tôrres, citado por André Mendes Moreira (2003), o termo “*elisão*” não poderia ser usado para significar a postura lícita de um contribuinte, devendo ser abandonado e modificado para o termo “*elusão*”:

É imperioso registrar, contudo, que o termo “*elisão*” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo “*elusão*”. “*Elisão*”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “*Eludir*”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. *Elusivo* é aquele que tende a escapular, a furtar-se(em geral por meio argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo [...]

(TÔRRES apud MOREIRA, 2003, p.1)

Diante disso, vale frisar que o planejamento tributário é uma forma usual de agir, tendo em vista que admite-se que o sujeito passivo recorra à métodos específicos, po meio de uma seleção de alternativas lícitas, autorizados ou não expressamente proibidos pela legislação, no intuito de obter uma lícita economia de tributos.

Com isso, vale frisar que o planejamento tributário é um comportamento adotado para a boa gestão dos negócios, com fim de realizar uma auto-organização administrativo-financeira para obtenção da maximização dos resultados (propósito negocial), sendo necessária para alcançar esse objetivo a adoção de medidas que resultem em redução dos custos de mão-de-obra, administrativos, financeiros e tributários. (QUEIROZ, 2005, p. 87)

Mesmo porque, conforme preceitua Marco Aurélio Greco, faz-se necessário pontuar que o planejamento tributário deve escorar em um propósito negocial que não seja diretamente a redução de tributos, devendo haver uma proteção do ordenamento positivo.

¹ IRPJ – Simulação na Incorporação – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. [...] Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação jurídica do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao Fisco, devem ser qualificadas como casos de *elisão* fiscal e não de *evasão* ilícita. (BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Processo 01-01.857**. Relatora Conselheira Mariam Seif, Câmara Superior de Recursos Fiscais. Brasília, 15 Mai. 1995.)

3. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (IRPF) E PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

O presente capítulo se inclina a demonstrar as diferenças e noções gerais entre o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) e o Imposto de Pessoa Jurídica (IRPJ), com intuito de validar a vantagem da tributação da pessoa jurídica em relação à pessoa física.

Inicialmente, importa-se vislumbrar, a compreensão dos regimes de caixa e de competência para fins de apuração do Imposto de Renda, que cuidam-se de mecanismos contábeis que indicam o momento em que deve-se registrar os fatos relevantes para a apuração do imposto.

No regime de caixa, as receitas e despesas são contabilizadas quando efetivamente recebidas, ainda que o evento do fato gerador tenha ocorrido em momento diverso, ou seja, trata-se da disponibilidade econômica (posse física do numerário). Já no regime de competência, as receitas, despesas e eventuais deduções são consideradas no momento do nascimento do direito de receber, ou seja, quando não se tem ainda a posse efetiva do dinheiro, enquadrando-se na disponibilidade jurídica (posse do direito à renda – futuro -). (MACHADO, 2008, p. 262)

O Imposto de Renda de Pessoa Física, sempre será auferido por meio do regime de caixa acima mencionado, abrangendo aqueles: (i) residentes e domiciliados no país que auferem renda no território nacional e no estrangeiro; (ii) os não residentes no Brasil que auferem rendimentos de fonte no território nacional. (BALEIRO; DERZI, 2015, 458)

O fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Física é a receita líquida (total das receitas experimentadas e deduzidas). Nesse passo, a base de cálculo do imposto é a soma de fatores positivos e negativos que incorporam o patrimônio, ou seja, é o montante real, arbitrado ou presumido da renda e do provento de qualquer natureza, conforme se verifica do art. 44 do CTN.² Assim, deve-se somar todos os rendimentos e ganhos de capital da pessoa física e de seus

² Art. 44 CTN. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos autorizados pela legislação (rendimento líquido). (SABBAG, 2013, p. 563)

Importante ressaltar, por oportuno, que a Constituição Federal, no art. 153 § 2º, I,³ determina que o imposto de renda obedeça aos critérios da universalidade, generalidade e da progressividade, ou seja, simples especializações dos princípios mais amplos da capacidade econômica (art. 145 § 1º CF) e da proibição do confisco (art. 150, IV CF). Assim, as alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física seguirão a personalização do imposto, na medida em que se consideram as necessidades pessoais de cada contribuinte.

Urge frisar, ainda, que a declaração do Imposto de Renda pode ser feita por meio do modelo simples ou completo, devendo-se basear de acordo com as despesas dedutíveis.

As despesas dedutíveis são utilizadas para diminuir a base de cálculo do imposto de renda ou conseguir restituição no caso de impostos retidos na fonte. As despesas dedutíveis são: (i) despesas com dependente acima de R\$ 2.275,08; (ii) despesas com educação no valor de R\$ 3.561,60 por cada pessoa da família; (iii) despesas médicas (dedução integral); (iv) despesas com contribuição para Previdência Social (dedução integral); e (v) despesas com contribuição para Previdência Privada (limite de 12%).⁴

Diante disso, as pessoas que possuem poucas despesas dedutíveis devem se submeter ao modelo simplificado, que considera um abatimento padrão de 20% sobre a base de cálculo do imposto, limitado a R\$ 16.754,34.

Entretanto, o modelo completo é vantajoso para as pessoas que possuem várias despesas a deduzir, ou seja, caso as despesas dedutíveis mencionadas ultrapassem 20% da renda, é mais proveitoso o modelo completo. (UNIVERSO ONLINE, 2017)

Por sua vez, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica aborda questões um pouco mais complexas, que merecem um destaque específico.

Primeiramente, deve-se ressaltar que as pessoas jurídicas são uma ficção criada pelo direito e servem para separar o patrimônio do negócio e dos sócios para importantes fins, no intuito de ser uma forma de incentivo ao empreendedorismo.

³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁴ TABELA DO IRRE. Quais despesas são dedutíveis no imposto de renda?

Os contribuintes do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica são: (i) as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país; (ii) as filiais e agências com sede no exterior; (iii) as sociedades em conta de participação; (iv) empresas públicas e sociedade de economia mista; (v) empresas individuais, compreendendo as firmas individuais e pessoas físicas que, em nome individual, explorem habitual e profissionalmente, qualquer atividade de natureza civil ou comercial, com fim de lucro, mediante venda de bens ou serviços. (MACHADO, 2008, p. 271)

A base de cálculo do imposto é o lucro, independentemente da modalidade (real, presumido ou arbitrado), correspondente ao período de apuração.

Dito isso, vale frisar que há duas formas de apuração baseado no lucro (lucro real ou lucro presumido).

O lucro real é o resultado (lucro ou prejuízo) do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões e compensações (NEVES; VICECONTI; SILVA JR, 2015, p. 44), ou seja, apurado com base em contabilidade real, o lucro resulta da diferença da receita bruta menos as despesas operacionais permitidas pelo fisco, que são as intrinsecamente ligadas ao objeto social da empresa. (SABBAG, 2013, p. 563)

O art. 14 da Lei 9.718/98, com alterações da Lei nº 10.637/02, determina expressamente as pessoas jurídicas que são obrigadas a apurar o imposto com base no lucro real.

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). (BRASIL, 1998)

As pessoas não obrigadas à tributação com base no lucro real, por sua vez, podem optar por serem tributadas com base no lucro presumido, sendo a opção considerada definitiva para todo o ano calendário.

Neste caso, o lucro é presumido com base na atividade exercida pela empresa, aplicando-se um coeficiente sobre a receita bruta e acrescentando-se ao valor obtido os demais rendimentos e ganhos de capital. (NEVES; VICECONTI; SILVA JR, 2015, p. 63)

Desse modo, conforme o disposto no art. 15, § 1º da Lei nº 9.249/1995 cada atividade terá uma variação no percentual.

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; (BRASIL, 1995)

Por conseguinte, deve-se ressaltar que conforme dispõe o art. 3º da Lei 9.249/95, a alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é de 15% (quinze por cento): “*Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.*” (BRASIL, 1995)

Além disso, a Lei prevê no § 1º do art. 3º, que há incidência de um adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Dessa forma, para calcular o lucro presumido, primeiro identifica-se qual a atividade (que no presente trabalho trata-se da alínea “c” do art. 15, § 1º da Lei 9.249/95 – administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza), aplicando-se o percentual de 32% sobre a receita bruta, sendo posteriormente aplicada a alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (15%), podendo ser acrescida do adicional, caso seja necessário.

A título exemplificativo, para uma melhor compreensão e visualização dessa questão, vale demonstrar, por meio do quadro abaixo, como decorre a apuração do Imposto de Renda por meio da pessoa física e do Imposto de Renda da pessoa jurídica por meio do lucro presumido, na hipótese de um aferimento anual exemplificativo de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais):

Receita Anual (sem desconto)	R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais)
Apuração Pessoa Física	Alíquota de 27,5% incidente sobre R\$ 60.000,00 = R\$ 16.500,00
Apuração Pessoa Jurídica	<u>Atividade exercida</u> (Lei 9.249/95 - art. 15, § 1º, alínea “c”) – administração e cessão de direitos de qualquer natureza Percentual da base de cálculo do imposto de acordo com a atividade = 32% Alíquota = 15% Assim: 32% de 60.000 = R\$ 19.200 -> 15% de 19.200 = R\$ 2.880,00

Importante ressaltar, ainda, que mesmo que some o valor apurado no Imposto de Renda de Pessoa Jurídica ao valor devido do ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza), o mecanismo apurável do Imposto de Renda por meio da Pessoa Jurídica é mais vantajoso, tendo em vista que a alíquota máxima do ISS é de 5%.

Percebe-se, dessa maneira, que há uma vantagem quantitativa entre as apurações do Imposto de Renda de Pessoa Física e Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, sendo abordado nos próximos capítulos a administração e cessão do direito de imagem de desportistas, por meio de pessoa jurídica, com respaldo no art. 129 da Lei 11.196/2005.

4. DIREITO DE IMAGEM

Este capítulo se reserva a demonstrar o conceito do direito de imagem, mormente no que tange a sua natureza jurídica e à abordagem desse direito na Lei Pelé (Lei 9.615/98), além de validar a possibilidade da cessão onerosa desse direito.

Faz-se necessário pontuar, primeiramente, que o direito de imagem é um direito personalíssimo, ou seja, trata-se de um direito subjetivo inerente à personalidade, na medida em que é inato ao homem e o acompanha desde o nascimento. (BITTAR apud BELTRÃO, 2005, p. 24)

Segundo Walter Moraes, a imagem não deve ser interpretada apenas como uma forma de representação de uma pessoa, mas, também, como a forma que ela é vista pela coletividade, tendo em vista que a ideia de imagem não se restringe à representação do aspecto visual da pessoa. (MORAIS, 1972, p. 64)

Ressalte-se, por oportuno, que o direito de imagem possui tutela jurídica (direito fundamental) de caráter protecionista e inviolável na Constituição Federal, conforme o disposto no art. 5º, incisos V, X e XXVIII.

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

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

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;

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 (BRASIL, 1988)

Ademais, deve-se destacar que a possibilidade de cessão de direitos autorais e conexos (direito à imagem) está prevista no art. 49 da Lei nº 9.610/98, *in verbis*:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações(...) (BRASIL, 1998)

Nesse sentido, importante ressaltar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no RESP 74.473 quanto ao direito à imagem, na medida em que o tribunal aborda duas vertentes desse direito, sendo (i) uma moral e outra (ii) patrimonial:

DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME. I - O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia. [...] III - Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais. [...]. (BRASIL, 1999)

Nessa toada, Gustavo Normanton Delbin e André de Melo Ribeiro lecionam sobre a possibilidade de cessão da imagem, destacando que diferentemente de outros direitos da personalidade, o direito à imagem pode ser objeto de licença, característica que traz a imagem para o âmbito das atividades econômicas, pois permite o seu uso para fins de exploração. (DELBIN; MELO, 2012, p. 249)

Nesse cenário, a exploração dos direitos de imagem dos desportistas nasce em razão de colossais eventos e torneios no mundo desportivo, compondo uma ótima oportunidade de cessão onerosa e utilização econômica desse direito, haja vista que no mundo desportivo existem contratos de patrocínio com valores altos, além de grandes investidores e canais de telecomunicação do mundo inteiro.

No Brasil, a cessão onerosa do uso de imagem constitui validade de acordo com a Lei Pelé, cujo objetivo é a proteção do direito personalíssimo por meio de condições para veiculação e utilização comercial da imagem de cada indivíduo, tornando-se comum a realização de contratos valiosos entre atletas e empresas. (MONÇÃO, 2016)

A Lei Pelé nº 9.615/98, devidamente atualizada pelas Leis nº 12.935/11 e 13.155/15, dispõe no art. 87-A que o direito de imagem pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual.

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.
Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40%

(quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (BRASIL, 1998)

Desse modo, diante do cenário de atletas de alto nível, faz-se necessário a criação de uma pessoa jurídica para fins de administração do direito de imagem desses desportistas, como forma de um gerenciamento, tendo em vista a necessidade de análise de grandes propostas, elaboração de contratos, agendamento de campanhas e eventos, aprovação de trabalhos de marketing, além de organização de agenda com os meios de telecomunicação.

Com isso, resta evidente que a imagem de um atleta vai muito além das práticas desportistas realizadas por ele, sendo necessária uma equipe especializada para gerenciar e zelar pelo bom uso da imagem do desportista.

5.O CASO GUGA – ANÁLISE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O presente capítulo propõe uma análise do instituto da desconsideração da personalidade jurídica para fins fiscais quando da cessão de direitos personalíssimos, por meio da análise do julgamento do processo do tenista Gustavo Kuerten (Guga) no Conselho Superior de Recursos Fiscais.

O caso Guga, de acordo com os dados obtidos no Acórdão nº 106-17.147, disponibilizado no site do CARF, cuida-se de um Auto de Infração para exigência do Imposto de Renda de Pessoa Física referente ao período entre 1999 a 2002, sendo as infrações: (i) a cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas; (ii) omissão de rendas recebidas no exterior; e (iii) compensação indevida de imposto pago no exterior.

Conforme se verifica da Ementa do Acórdão nº 106-17.147⁵ (processo principal 11516.000152/2004-51), entendeu-se, em primeira instância, a impossibilidade de defender a

⁵ IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um tenista profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a empresa centra-se unicamente na figura do tenista, o qual é o responsável principal pela execução (ou inexecução)

regularidade da constituição de uma pessoa jurídica (empresa), detentora de um único ativo (imagem de um tenista profissional), para comercialização dos direitos patrimoniais ligados à imagem, respaldado no fundamento de que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 instituiu um novo regime de tributação, sendo impossível a aplicação retroativa de fato gerador ocorrido anterior à Lei. Todavia, conforme restará demonstrado neste trabalho, não assiste razão o Fisco.

Inconformado com o lançamento do tributo, o atleta apresentou impugnação, insurgindo-se contra a exigência fiscal. Todavia, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Florianópolis/SC concluíram que os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo devem ser tributados por meio dos mecanismos de apuração aplicáveis às pessoas físicas.⁶

Diante disso, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando, resumidamente, que: (i) a autuação fiscal sucede na tentativa do Poder Executivo impor uma tributação mais elevada para os contribuintes que organizam seus negócios de forma mais eficiente; (ii) A edição da Lei nº 11.196/1995, fruto da conversão da Medida Provisória nº 255, de 2005, confirmou entendimento que o art. 129⁷ introduziu norma de caráter eminentemente interpretativo, nos termos do art. 106⁸ do CTN; (iii) A suposta omissão de rendimentos tem como premissa equivocada a ilegal desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa, sustentando

dos contratos geradores de renda, e não meramente um afluente. [...]. Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída. ART. 129 DA LEI /s18 11.196/2005 - DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI. Dispositivo que institui uma nova modalidade de tributação não pode ser encarado como norma interpretativa, a retroagir seus efeitos para fatos geradores anteriores a sua edição.(BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo nº 11516.000152/2004-51**. Relator Giovanni Christian Nunes Campos. Brasília, 18 Mai. 2010.)

⁶ Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO E DE ATIVIDADE ESPORTIVA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. – Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo e de atividade esportiva (patrocínio, premiação por desempenho) devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoa e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador. (...)

⁷ Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

⁸ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

que o contrato social da pessoa jurídica possui dois sócios distintos (Gustavo e Rafael Kuerten), constituindo efetivamente uma sociedade por meio da conjugação de esforços (livre iniciativa); (iv) Impossibilidade do atleta de alto nível gerenciar e administrar todos os compromissos decorrentes de sua profissão, além de se dedicar aos treinamentos e competições.

Apesar disso, pelo voto de qualidade, o recurso não foi julgado procedente, sendo o contribuinte intimado a recolher crédito tributário em discussão, sob pena da inscrição do seu nome na Dívida Ativa da União.

Ora, de fato, não há possibilidade da desconsideração da pessoa jurídica (“deslocamento” do sujeito passivo) diante do art. 129 da Lei 11.196/2005, tendo em vista que o Fisco impõe um tributo ao sócio em detrimento da existência de uma pessoa jurídica que declara para si o fato gerador. (CALCINI, 2013, p. 68)

Em que pese o Fisco sustentar que se trata apenas de um mero deslocamento do sujeito passivo, importante esclarecer que o deslocamento cuida-se de uma transposição da pessoa jurídica para atingir a pessoa física do sócio, tendo em vista que a essência da desconsideração é a continuação de sua existência, pois não se deve confundir tal instituto com a dissolução.

Além disso, vale frisar que antes do art. 129 da Lei 11.196/2005, já havia uma controvérsia a respeito da possibilidade ou impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica para fins fiscais, na medida em que trouxe uma interpretação normativa e adequada para esta situação, não havendo que se falar em inovação jurídica.

Dessa maneira, o referido artigo tem o objetivo de suprimir qualquer desentendimento, tendo em vista que dispõe que os serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, sujeitam-se tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Até porque, o art. 129 da Lei 11.196/2005 estabelece uma demarcação jurídica à fiscalização, na medida em que teve por finalidade o esgotamento do assunto, haja vista que fixou uma interpretação acertada dessa situação. (CALCINI, 2013, p. 69)

Diante disso, é evidente que se cuida de norma interpretativa⁹, na medida em que o artigo limitou-se a explicitar uma situação tributária já existente, mormente porque apenas esclarece que os referidos serviços vinculam-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas, não havendo que se

⁹ Deve-se frisar que “são de natureza interpretativa as normas que, sobre aspectos controvertidos ou que suscitem incerteza, vêm consagrar uma solução que os tribunais poderiam ter adotado(...)”.(MORUJÃO, Nuno Miguel. Leis interpretativas em Direito Fiscal. **Revisores e Auditores** Abril-Junho 2016).

falar que o artigo traz uma nova interpretação, devendo esta retroagir (efeito *ex tunc*) para atingir fatos pretéritos, de acordo com o artigo 106, I do Código Tributário Nacional: “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados” (BRASIL, 1966)

Ocorre que, muito além de apenas uma discussão sobre a interpretação de uma norma, a partir do momento que o direito não é um fenômeno que ocorre naturalmente por si, mas sim consiste em uma convenção, na medida em que trata-se de uma “*tentativa racional do homem de ordenação normativa do convívio humano em determinado espaço*” (CARVALHO, 2013, p. 402), o legislador, no art. 106 do CTN, acaba por deixar para o julgador a possibilidade de discricionariedade de interpretação de uma norma, que será aplicada de acordo com certos interesses e com o momento político-econômico, passando a concentrar em uma espécie de monopólio da enunciação do direito.

Dessa maneira, não é difícil perceber que essas expressões abertas legitimam, diante da incerteza ou caducidade da norma, que o julgador procure guarita jurídica em parâmetros extralegais, baseado em interesses próprios ou no interesse do Estado. Isso reflete um certo “*declínio do Estado de Direito*” (HAYEK, 2010), na medida em que há uma estratégica introdução dessas expressões abertas e vagas na legislação, que nada mais são do que técnicas de ampliação da discricionariedade da autoridade competente como forma de um instrumento político. (CARVALHO, 2016, p. 76)

Com isso, o julgador administrativo assume uma condição de soberano não fiscalizável, uma vez que tem a possibilidade de suspender a legalidade expressa sobre aquele caso concreto, decidindo sobre tal situação de forma absoluta, criando-se um “*status*” de exceção para interpretar a norma da maneira que lhe convenha. (LEAL, 2005, p. 6)

Sendo assim, o julgador administrativo, a seu preceito, decide sobre a suspensão da norma (interrupção do *status* de direito) no caso concreto específico, impondo o estado de exceção ao dizer que a norma do art. 129, Lei 11.196/05 trata-se de uma inovação, uma vez que é mais vantajoso ao Estado (conveniência e oportunidade) naquela situação que a norma não retroaja (efeito *ex tunc*). (AGAMBEN, 2004, p. 68)

Nesse sentido, Alberto Xavier esclarece que se tais direitos patrimoniais forem legitimamente atribuídos à pessoa jurídica, o Fisco não pode deslocar os rendimentos para a pessoa física, tendo em vista que o objeto das sociedades englobam, também, a atribuição

legítima dos direitos patrimoniais a uma pessoa jurídica resultante do exercício de atividade remunerada, impossibilitando o Fisco de projetar um deslocamento, sem que invoque um fundamento específico de nulidade do ato ou contrato que deu origem à constituição da pessoa jurídica (XAVIER, 2008, p. 200-221).

CONCLUSÃO

O presente trabalho se iniciou com o objetivo de buscar a resposta para a licitude ou não da criação de uma pessoa jurídica para administração do direito de imagem dos desportistas, considerando a tributação favorecida das pessoas jurídicas em relação às físicas para fins de apuração do Imposto de Renda, fazendo-se um paralelo com o julgamento do caso Guga.

Como visto, o planejamento tributário, como prática de organização e programação de atos futuros para redução do pagamento de impostos, é um procedimento notoriamente legítimo, uma vez que elimina-se o nascimento de uma obrigação tributária, na medida em que o contribuinte age de acordo com o que a própria lei lhe impõe, devendo ser encarado como forma de um negócio e empreendimento, tendo em vista que o contribuinte possui o direito de realizar seus negócios de forma que lhe convenha (desde que não haja violação à Lei), de acordo com o princípio fundamental da livre iniciativa respaldado no art. 1º da Constituição Federal¹⁰.

Com isso, para que um ato seja considerado e materializado como simulado, abusado ou ilícito, deve haver uma expressa vedação legal (princípio da legalidade), tendo em vista a necessidade da manifestação de vontade da Lei. Até porque, vale frisar que não existe impedimento legal à constituição de uma pessoa jurídica com um propósito negocial de uma melhor organização e maximização de resultados, por meio de redução de custos de mão de obra, administrativos, financeiros, além da redução de custos tributários, por intermédio de uma economia lícita.

¹⁰ Art. 1º CF: A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Percebe-se, portanto, que ao fim dessas reflexões, não resta dúvida de que o planejamento do pagamento de tributos de acordo com a legislação vigente é totalmente legítimo, mesmo do ponto de vista da teoria do propósito negocial, uma vez que a empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. se justifica por vários motivos, dentre eles, a administração de contratos do atleta, gerenciamento das propostas negociais, agendamento de entrevistas, além de medidas de captação de patrocínio.

Diante disso, o direito à imagem, que se trata de um direito inato e personalíssimo, abre a possibilidade da cessão onerosa de seu direito patrimonial, tendo em vista seu caráter econômico, respaldado no artigo 49 da lei de direitos autorais (Lei nº 9.610/1998), que atesta a possibilidade da transferência a terceiros do direito à imagem por meio de licenciamento, concessão ou cessão, além da Lei Pelé nº 9.615/98 (institui normas gerais sobre desporto e outras providências) que garante no art. 87-A a possibilidade de cessão e exploração do direito ao uso da imagem do atleta, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos.

Destaque-se, ainda, que diante da evolução das relações sociais, não há como admitir que em um mundo globalizado um atleta profissional se torne um verdadeiro centro de negócios, ou seja, receba propostas, negocie valores, elabore contratos, agende campanhas e eventos internacionais, além de treinar no mínimo duas vezes ao dia e seguir uma restrita alimentação ao mesmo tempo.

Assim, vale ressaltar que a pessoa jurídica (criação do direito) tem objetivo de fomentar a atividade empresarial, na medida em que gera empregos, circula moeda no mercado, sendo-lhe assim permitido auferir tanto os ônus como os bônus dessa atividade, tendo em vista que uma empresa deve-se portar como tal em todos os sentidos e responsabilidades.

Importante ressaltar, ainda, que conforme exposto no trabalho, o art. 129 da Lei 11.196/2005 tem o objetivo de suprimir qualquer controvérsia sobre o assunto em questão, na medida em que dispõe que em questões fiscais, a prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, sujeitam-se tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Diante disso, a partir do momento que este artigo vem consagrar uma solução sobre um aspecto pretérito, controvertido e incerto, ele se enquadra como uma norma de caráter interpretativo, devendo retroagir (efeito *ex tunc*) de acordo com o disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Assim, conclui-se que o julgador administrativo não pode promover a enunciação do direito a seu modo por meio da discricionariedade propiciada pelas normas gerais e abstratas existentes na legislação. Ressalte-se que o julgador, ao decidir o direito ao seu modo, coloca em risco o Estado de Direito, na medida em que impõe um “estado de exceção” ao decidir que o artigo 129 da referida Lei trata-se de uma inovação jurídica, uma vez que é mais vantajoso ao Estado que a interpretação dessa situação não se aplique a fatos e situações pretéritas.

Diante disso, é extremamente temerária a possibilidade do julgador suspender o “*status*” de direito da norma para julgar determinada situação com viés político.

Com isso, sendo passível de cessão a exploração de direitos patrimoniais ligados à imagem, não há nenhuma irregularidade ou ilegalidade nos contratos firmados entre as pessoas jurídicas, devendo tais receitas serem tributadas na forma da pessoa jurídica, sem que haja descolamento para a pessoa física.

Diante disso, conclui-se que a existência de serviços personalíssimos não leva por si só a configuração de uma simulação, sendo absolutamente compatível a existência de pessoa jurídica para administração de um grande negócio, que exige profissionalismo e gestão, na medida em que eventual equiparação no desequilíbrio da apuração de tributos das pessoas jurídicas e físicas deveria se realizar por meio de revisão das alíquotas e outros meios, mas não pela desconsideração da personalidade jurídica do sujeito passivo do tributo.

Por fim, é válido ressaltar que a atividade empresarial (livre iniciativa) possui um importante fim e interesse social, na medida em que são fontes de empregos, riquezas e desenvolvimento socioeconômico. Assim, neste sombrio cenário econômico, saber preservar as empresas é essencial para reerguer o desenvolvimento do País.

REFERÊNCIAS

AGAMBEN, Giorgio. **Estado de exceção**. Trad. Iraci D. Poletto. São Paulo: Boitempo, 2004 (Estado de sítio), 68p.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. 1581p.

BITTAR, Carlos Alberto. *apud* BELTRÃO, Silvio Romero. **Direitos da personalidade**: de acordo com o Novo Código Civil. São Paulo: Atlas, 2005.

BITTAR, Carlos Alberto. **Os direitos da personalidade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Processo 01-01.857**. Relatora Conselheira Mariam Seif, Câmara Superior de Recursos Fiscais. Brasília, 15 Mai. 1995.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Senado Federal, subsecretaria de Edições técnicas, 2012. 188p.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo nº 11516.000152/2004-51. Relator Giovanni Christian Nunes Campos. Brasília, 18 Mai. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Dissolução, Liquidação e Extinção da PJ**. Disponível em <<https://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2009/CapituloIV-ResponsabilidadeSucessao2009.pdf>> Acesso 20 Abr. 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Brasília, 23 Nov. 2016. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em 05 Abr. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 74473 RJ 1995/0046745-3**. Relator: Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, Diário de Justiça 21 Jun. 1999 p. 157JSTJ vol. 8 p. 318LEXSTJ vol. 125 p. 153REVFOR vol. 350 p. 241RSTJ vol. 122 p. 302.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Caso Guga e a desconsideração da pessoa jurídica para fins fiscais. **Revista Consultor Jurídico**, nov. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-nov-01/fabio-calcini-guga-desconsideracao-pessoa-juridica>. Acesso em: 14 Abr. 2017.

CARVALHO, João Carlos Salles de. **Pedagogia Judicial e Processo Democrático: uma crítica processual à adoção de medidas punitivo-pedagógicas em ações individuais**. 2016. p. 76. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.

CARVALHO, Salo. **Antimanual de criminologia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 402p.

DELBIN, Gustavo Normanton. MELO, André de. **Direito do Trabalho Desportivo: Homenagem ao professor Albino Mandes Baptista**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012. p. 249. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 09 Mai. 2017.

FRANCA, Rubens Limongi. **Enciclopédia Saraiva do Direito**, v. 34. São Paulo: Saraiva, 1977, 253p.

HAYEK, Friedrich August Von. **O caminho da servidão**. 6ª Ed. – São Paulo: Instituto Ludwig von Mises, 2010.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, 346p.

LEAL, Rosemiro Pereira. **Processo e democracia: A ação jurídica como exercício da cidadania**. Revista Virtual da Faculdade Mineira de Direito PUC Minas, Ano 4, nº1, jul. 2005, p.6. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33356-42694-4-PB.pdf>>. Acesso em: 13 Mar. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. 543p.

MONÇÃO, André Augusto Duarte. O direito de imagem do atleta profissional de futebol sob a perspectiva da legislação luso-brasileira. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIX, n.144, jan. 2016. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=16746>. Acesso em 08 Mai. 2017.

MORUJÃO, Nuno Miguel. Leis interpretativas em Direito Fiscal. **Revisores e Auditores**. Abril-Junho 2016. Disponível em <<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/73/Direito.pdf>> Acesso em 08 Mai. 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

RODAS, Sérgio. Voto de qualidade no Carf não vale por dois, e sim para desempatar julgamento. **Revista Consultor Jurídico**, 18 Jul. 2016. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-jul-18/voto-qualidade-carf-nao-vale-dois-sim-desempate>> Acesso 09 Mai. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano calendário de 2017**: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário. Brasília, 2017. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>> Acesso em 09 Mai. 2017.

SILVÉRIO DAS NEVES, Paulo E. V. Viceconti, Francisco Aguiar da Silva Jr. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e tributos conexos**, 16ª Ed. São Paulo, FiscoSoft Editora, 2015

TABELA DO IRRF. **Quais despesas são dedutíveis no imposto de renda?** Brasília, 2017. Disponível em <<https://www.tabeladoirrf.com.br/quais-despesas-sao-dedutíveis-no-imposto-de-renda.html>> Acesso em 08 Mai. 2017

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional:** planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 667p.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**, Ed. Quatier 2005, 87p.

UNIVERSO ONLINE. **Imposto de Renda:** é melhor fazer a declaração completa ou simplificada. Copyright (2017) Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/imposto-de-renda/duvidas/imposto-de-renda-e-melhor-fazer-a-declaracao-completa-ou-a-simplificada.html>> Acesso em 08 Mai. 2017

XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer. In: ANAN Jr., Pedro, PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas:** Aspectos Legais, Econômicos e Tributários. São Paulo: MP Editora, 2008.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos:** planejamento tributário limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex Editora, 2012. 332p.