

**PROCESSO**

Consulta da Movimentação Número : 17

0003187-27.2014.4.03.6104

Autos com (Conclusão) ao Juiz em 14/10/2015 p/ Sentença

*** Sentença/Despacho/Decisão/Ato Ordinatório

Tipo : A - Com mérito/Fundamentação individualizada /não repetitiva

Livro : 1 Reg.: 31/2016 Folha(s) : 59

Vistos em sentença.NEYMAR DA SILVA SANTOS e NEYMAR DA SILVA SANTOS JUNIOR, devidamente qualificados na inicial, ajuizaram a presente ação, pelo rito ordinário, contra a UNIÃO FEDERAL, objetivando sejam declarados nulos os lançamentos fiscais objeto do processo administrativo nº 15983.720431/2012-99, inscrição em dívida ativa nº 80.1.13.000333-53, e processo administrativo nº 15983.7204727/2012-21, inscrição em dívida ativa nº 80.1.13.000332-72, por não estarem lastreados em fundamento jurídico válido.Narram os autores que a autoridade fiscal constituiu em desfavor do primeiro autor crédito tributário no valor de R\$ 266.333,88 (duzentos e sessenta e seis mil, trezentos e trinta e três reais e oitenta e oito centavos), e em desfavor do segundo no montante de R\$ 193.337,37 (cento e noventa e três mil, trezentos e trinta e sete reais e trinta e sete centavos). Para tanto, instaurou-se contra o primeiro autor o PA nº 15983.720431/2012-99; contra o segundo, o PA nº 15983.7204727/2012-21. Com a inicial noticiou-se depósito extrajudicial.Informa-se que as autuações tiveram por objeto a relação do segundo autor e atleta NEYMAR DA SILVA SANTOS JUNIOR com o Santos Futebol Clube, por terem os demandantes supostamente utilizado interposta pessoa jurídica para recebimento de valores que foram considerados como integrantes da remuneração de atleta profissional, e de onde provieram a integralidade das receitas da pessoa jurídica constituída para este fim. Nesse toar, como os valores recebidos por tal pessoa jurídica foram atribuídos ao vínculo relacional entre o atleta e o clube de futebol pelo Fisco, assentou-se que teria havido omissão de rendimentos pelas pessoas físicas nas suas declarações de imposto de renda (no caso do primeiro autor, fez-se o lançamento porque, quanto ao ano-base de 2007, o atleta ainda era declarado dependente na declaração de ajuste anual).Aduzem que em verdade as autuações se equivocaram ao supor que os pagamentos advieram de retribuição pelo desempenho da carreira profissional, visto que ao tempo, em tendo despontado nas categorias de base no clube, celebrou-se com ele o cabível "Contrato de Formação Desportiva", que não se confunde com o vínculo empregatício que o clube de futebol tem com atletas profissionais. Nesse sentido, para gerenciar de modo profissional os primórdios da carreira do atleta, constitui-se a empresa "Neymar Sport e Marketing S/S Ltda" (NR Sports) em 26/04/2006, firmando um instrumento particular de cessão do uso da imagem com o atleta em 10/05/2006, aditado em 01/10/2007. O primeiro contrato de trabalho do segundo autor apenas foi celebrado com o Santo Futebol Clube em 05/02/2008, tal o aduzido.Os autores mencionam que os valores pagos à empresa NR Sports pelo Santos futebol clube, e sobre o que trata a autuação, foram indevidamente considerados como integrantes da remuneração do segundo autor, na assunção - equivocada - da condição de atleta profissional. Assim sendo, os pagamentos estavam lastreados no uso e na exploração da imagem, sendo civilmente cedidos à pessoa jurídica durante o período de vigência do contrato de formação desportiva, cujo termo final seria 04/02/2008, justamente o dia que precedeu os dezesseis anos

completos do autor Neymar da Silva Santos Junior e, legalmente, passou a ter legitimidade para firmar seu primeiro contrato de trabalho. Considerando-se que a Lei nº 9.615/98, no 4º do seu art. 29, assevera que o contrato de formação profissional pode reverberar em auxílio financeiro sem que seja gerado vínculo empregatício entre as partes, então a conclusão do Fisco estaria equivocada, ao que sustentam, visto que apenas duas parcelas integrantes da autuação foram pagas na vigência do contrato de trabalho, sendo que todas as onze demais foram pagas na vigência do "contrato de formação desportiva", sendo assim por lei denegada a natureza salarial da verba. De modo ou outro, ao que sustentam, o fato gerador lastreia-se justamente no negócio jurídico de cessão do uso da imagem, que não satisfaria ao conceito trabalhista de salário, vez que, ademais de alheio ao espectro de definição do art. 76 da CLT, não teria natureza de verba fixa e habitual. Sustentam os autores, denegando a natureza salarial da verba, que a Lei nº 9.615/98 previu apenas uma modalidade de exploração própria da imagem do atleta sem a assinatura - em relação civilística - de contrato específico, e esse seria o contrato referente à participação nos direitos de arena (art. 42 da Lei nº 9.615/98). Já o contrato de exploração da imagem não guardaria a mesma lógica, senão fundamento na projeção econômica da exploração do direito da personalidade, e este teria natureza puramente civil. Com a inicial vieram documentos (fls. 28/231). Custas recolhidas (fl. 232). Devidamente citada, a União Federal sustentou a legalidade dos autos de infração lavrados, por asseverar que houve simulação. Isso porque a empresa não teria movimentações financeiras diferenciadas dos rendimentos do atleta Neymar Junior, sendo este, ao revés, o único cliente da referida. Notícia que tal fato categoriza abuso de direito ou "elisão abusiva", sendo que, havendo esta, o Fisco está autorizado a perquirir a real forma em que fato gerador ocorreu, desconsiderando a forma do negócio jurídico a despeito da licitude do meio, para assim enxergar a manifestação da realidade econômica subjacente (fls. 242/246). Houve réplica (fls. 250/252). Vieram os autos conclusos. É o relatório. Fundamento e decido. Conquanto as questões postas nestes autos sejam de direito e de fato, não é necessária a produção de provas, comportando o feito o julgamento antecipado da lide a que se refere o art. 330, I, segunda parte, do Código de Processo Civil. Preliminarmente, convém apenas ressaltar que, considerando-se que para o ano-base 2007 o atleta NEYMAR JUNIOR ainda era dependente na declaração de rendimentos de seu pai, os rendimentos tidos como omitidos foram lançados naquela. Por tal ensejo, manifesta a legitimidade ativa de NEYMAR DA SILVA SANTOS, pai do segundo autor. Deste modo, constato que estão presentes os pressupostos de desenvolvimento válido e regular do processo; da mesma forma, verifico que estão presentes as condições da ação, nada se podendo contrapor quanto à legitimidade das partes, à presença do interesse processual e à possibilidade jurídica do pedido, em virtude do que passo ao exame do mérito. Antes de mais nada, verifica-se que não foram ofertados depósitos nos autos com requerimento judicial de sua natural produção dos efeitos decorrentes da norma de direito tributário material (art. 151, II do CTN), malgrado tenha havido narrativa indúbia na peça exordial. Os autores limitaram-se a noticiar a existência de depósito extrajudicial e administrativo, nos termos da Lei nº 9.703/98 e da IN SRF nº 421/2004 (fl. 05), como se vê dos documentos de fls. 101/103. Nada há que apreciar neste ponto, e especificamente. Pois bem. Divergem os litigantes, em apertadíssima suma, sobre a viabilidade de constituição de pessoa jurídica como forma de planejamento tributário lícito, recebendo por cessão os direitos de imagem de um atleta e, assim, recolhendo os tributos pertinentes com relativa redução tributária, se em cotejo com as alíquotas aplicáveis aos rendimentos pagos para fins de incidência e cobrança do imposto de

renda de pessoa física, bem como sobre a natureza jurídica dos pagamentos efetuados. Estamos nesse passo diante da análise do planejamento tributário e seus caracteres, circunspecionando a licitude ou ilicitude dos procedimentos que lhe são inerentes. Há na doutrina pátria razoável confusão sobre os termos empregados. Muitas vezes se chama evasão fiscal exatamente a conduta do contribuinte que, sob a pecha de ordenar pessoalmente seus negócios de modo a mirar o melhor aproveitamento econômico, atravessou já a linha da licitude tributária, estando a elisão fiscal ainda dentro de tal raia. Alguns outros usam o nome elusão fiscal como sinônimo de elisão ilícita, categorizando o planejamento tributário como o procedimento tributário elisivo ilícito. Seja como for, de certa forma há um espaço bastante maior de consenso de nomenclaturas quanto a um aspecto, tal o que Leandro Paulsen vem de chamar apenas de evasão, sem adjetivações: "Costuma-se dizer que, ocorrido o fato gerador, surge a obrigatoriedade do pagamento do tributo, do que o contribuinte não pode se furtar. Pode sim é buscar evitar, em momento anterior, a própria ocorrência do fato gerador, o que configura lícita evasão fiscal, também chamada elisão. Mas isso enquanto ainda não ocorreu o fato gerador; depois, é irreversível. Se o contribuinte praticar o fato gerador, mas ocultá-lo mediante roupagem jurídica distinta da que lhe corresponde, estará abusando da forma jurídica e incorrendo em evasão, o que não é permitido. Tampouco lhe é dado subtrair do conhecimento do fisco fato gerador já ocorrido" (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo, 5ª Ed. rev, atual. e ampl., Porto Alegre, 2013, pp. 141-142). Nesse toar, o planejamento tributário lícito (ou elisivo lícito) há de ser necessariamente anterior à ocorrência do fato gerador. É, em suma, uma ferramenta de que lança mão o contribuinte para chegar ao meio menos oneroso para a realização dos atos e negócios que indicam o signo presuntivo de riqueza - sobre o qual recai o fenômeno tributário -, tendo feição nitidamente, pois, preventiva. Como diz a doutrina, "Planejamento Tributário é como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiantamento do ônus fiscal" (BORGES, Humberto B. Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2002, p. 152). O fato de ser anterior à ocorrência do fato gerador, contudo, não indica já aí que haja licitude na conduta - para o linguajar do direito tributário, e sobre a figura da incidência -, ainda que as formas utilizadas sejam em princípio e isoladamente lícitas. É preciso mais. A compreensão e o enfrentamento das questões atinentes aos limites do planejamento tributário exige a ponderação do livre exercício da atividade econômica e a liberdade geral, em todos os seus aspectos, de um lado, com a capacidade contributiva e a solidariedade social, de outro (PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 143). Para tanto, nem a realização de riqueza tolerará que o Estado use da sua força para, rancorosamente e em nome de uma obstinada solidariedade social - que muitas vezes justifica o arbítrio puro e simples, ou o pernicioso estatismo -, invadir o patrimônio pessoal de forma a desconsiderar a liberdade de se ordenar, arranjar, de ter iniciativas econômicas próprias e de construir patrimônio ou aumentar propriedades; nem a liberdade geral e a de exercício da atividade econômica vão permitir ao indivíduo ou às empresas furtarem-se a adotar conduta rigorosamente escorreita no trato com o Fisco, de molde a cumprirem-se em plenitude as obrigações legais abstratamente e a todos impostas, sem simulacros e estratégias. Denomina-se a norma extraída do art. 116, parágrafo único do CTN (introduzida pela LC nº 104/2001) como norma geral antielisiva, nos seguintes termos: Art. 116. Salvo disposição de lei em

contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) Independentemente de haver na doutrina pátria críticas ao dispositivo, ou tanto mais sobre seu possível alcance (e a extensão do poder que o Fisco de fato possuiria para desconsiderar o possível planejamento tributário, sob a premissa de que interpretaria - então livremente? - os fatos econômicos e a projeção econômica do fato gerador), prevalece a posição de que, para os casos de dissimulação da realidade, a enunciação serviu apenas para aclarar o que o ordenamento já dantes previa no art. 149, VII do CTN. Por todos, aproveita-se o nobre escólio de Paulo de Barros Carvalho: "O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados" (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 25ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 277). Assim sendo, duas são as linhas essenciais da argumentação autoral: 1) entre atleta em formação e clube não há vínculo empregatício, razão pela qual o fundamento lançado na autuação seria insubsistente; 2) não há qualquer ato de ludíbrio capaz de, remotamente ou não, caracterizar a constituição de uma pessoa jurídica com ulterior cessão dos direitos de imagem do atleta como uma manobra de planejamento tributário elisivo lícito. Observa-se dos documentos referentes às apurações administrativas, tal como decidido no processo administrativo nº 15983.720431/2012-99 (fls. 40/70) e no processo nº 15983.7204727/2012-21 (fls. 71/100), que a RFB considerou, recorrendo à jurisprudência da Justiça trabalhista, que o pagamento de valores como direitos de imagem, quando os mesmos são pagos periodicamente e em bases fixas pelo clube, são um artifício para fraudar direitos trabalhistas. Não há dúvidas de que os direitos de imagem - ou, tanto melhor, a dimensão econômica da exploração da imagem pessoal, se assim se coloca - são algo que não se confunde por se como a justa retribuição pelo trabalho desempenhado. Tanto mais se considerarmos determinados atletas famosos, é decerto irrazoável pura e simplesmente assumir que o pagamento de direitos de imagem, o que pode abranger uma série crível de obrigações extracampo e não só a exposição da imagem para fins comerciais nos próprios eventos desportivos (que se vem a diferenciar explicitamente, chamando-se "direitos de arena", art. 42 da Lei nº 9.615/98, e que nada tem que ver, e que pertencem às agremiações) e outras obrigações inerentes ao contrato de trabalho, como participações em coletivas após os jogos, só para dar um exemplo, seja sempre defraudador da legislação trabalhista. Assim, nem sempre o "direito de imagem" é uma forma oblíqua de pagar - furtando-se ao simbolismo do nomen iuris "salário" ou "remuneração", assim como aos efeitos jurídicos daí decorrentes - direitos trabalhistas em menor medida (pela ausência de FGTS e adicional de férias, por exemplo), e furtar-se aos recolhimentos previdenciários (contribuição previdenciária do empregador e do

empregado). Para o clube essa questão sempre foi muito positiva. Para além de uma brutal economia, que cálculos matemáticos simples revelariam sobretudo com as verbas de FGTS, desde 1998 há previsão de que a instituição desportiva, ao atrasar pagamento de salário de atleta profissional por período igual ou superior a três meses, poderia ver o contrato de trabalho daquele atleta rescindido, ficando seu atleta livre para transferir-se para qualquer outra agremiação de mesma modalidade e exigir a multa rescisória e os haveres devidos (art. 31 da Lei nº 9.615/98, conhecida como a "Lei Pelé"). Tal específica última vantagem deixou de existir com as alterações que a Lei nº 13.155/2015 ("Lei do Profut"), conversão da MP nº 671/2015, trouxe à "Lei Pelé", pois o art. 31 da Lei nº 9.615/98, na atual redação, já previu que também o atraso no pagamento dos direitos de imagem, total ou parcial, implicará ditas consequências. De toda forma, a economia de pagamentos para o clube era ferina, ainda que se mirem apenas os recolhimentos com FGTS e adicional de férias. Para o atleta a situação se mostrava realmente vantajosa quando, para fins de tributação, os direitos de imagem fossem cedidos a uma pessoa jurídica, porque aí ele deixava de declarar rendimentos de pessoa física na sua declaração de ajuste anual (DAAIRPF), incidindo a tributação só sobre a receita e o lucro da empresa pelos valores cedidos. Mesmo considerando-se o universo de figuras tributárias que incidem sobre a atividade econômica da pessoa jurídica (IRPJ, COFINS, PIS, CSLL, etc.), as alíquotas do PIS/COFINS são consideravelmente mais baixas que os 27,5% do IRPJ, e, com o pagamento de IRPJ e CSLL pela sistemática do lucro presumido, os atletas - quase certo que por orientação de seus assessores, contabilistas, advogados, empresários - logravam reduzir a carga tributária incidente sobre o pagamento dos valores tidos como retribuição pela imagem, já que essas empresas nunca teriam despesas a deduzir. O Poder Executivo Federal almejou modificar a forma de tributação dos chamados "direitos personalíssimos" transferíveis a uma determinada empresa, como, justamente, tais direitos de imagem dos esportistas. A medida provisória nº 690/2015, de 31/08/2015, no entanto, ao ser convertida na Lei nº 13.241/2015, de 30/12/2015, deixou de incluir seu art. 8º - quiçá o grande foco da mudança de tratamento tributário sobre os chamados "direitos de imagem" - no texto final aprovado pelo Congresso, que incluía o 6º no art. 25 da Lei nº 9.430/96, impedindo-as de utilizar a tributação sobre a renda com base na sistemática do lucro presumido tal como usualmente vinham sendo feitos (" 6º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995"). Isso veio a indicar que a Receita Federal por certo considerava aumentar a arrecadação através da modificação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL e sua sistemática, e, assim, "dificultar" a manobra de planejamento - lícito ou ilícito, eis outro ponto a ser visto adiante - tributário que em especial os atletas (e os de elevadíssima remuneração) realizavam e realizam, através do uso de pessoas jurídicas cessionárias interpostas. Assim sendo, pelo menos pela clareza das normas jurídicas, insiste-se em que não existe ainda vedação a priori em que atletas (ou outros) recebam direitos de imagem, nem que os cedam, dada a natureza jurídica civilística do instituto (art. 20 do CC/02), e mesmo que usem pessoas jurídicas para recolher pela sistemática do lucro presumido o IRPJ e a contribuição social sobre o lucro líquido, ou mesmo que a pessoa jurídica se vincule ao SIMPLES Nacional, etc. Em assim sendo, a análise há de ser casuística e perquirir em concreto sobre a existência de elementos de ludíbrio, abuso de formas, fraude, etc. O argumento de que, para os pagamentos de que trata a autuação (janeiro a dezembro de 2007; janeiro a abril de 2008 - fl. 57), a maioria das competências (todas

exceto fevereiro, março e abril de 2008) estava ainda sob a égide de contrato de atleta em formação é verdadeiro; porém, não tem a consequência que almejam os postulantes. De fato, o atleta Neymar da Silva Santos Junior celebrou com o Santos Futebol Clube (SFC) contrato de formação desportiva (vide fls. 110/116) na data de 01/04/2006 (fl. 115), tendo o mesmo produzido efeitos (na forma de sua cláusula primeira, parágrafo único - fl. 110) até a celebração do primeiro contrato de trabalho profissional, o que se deu em 05/02/2008 (fl. 122). Note-se que os autores argumentam que os pagamentos estavam lastreados no uso e na exploração da imagem do atleta, sendo civilmente cedidos à pessoa jurídica durante o período de vigência do contrato de formação desportiva, cujo termo final seria 04/02/2008, justamente o dia precedente aos dezesseis anos do autor Neymar da Silva Santos Junior completos (vide fl. 11), e, pois, a data da assinatura de seu primeiro contrato profissional (art. 29, caput da Lei nº 9.615/98). Entretanto, o próprio contrato de fls. 117/121, que representa apenas a cessão de direitos de imagem da NR Sport (Neymar Sport e Marketing S/S Ltda) ao Santos Futebol Clube - os contratos de constituição da empresa e a cessão em si dos direitos de imagem do atleta para a empresa não vieram aos autos, diga-se bem - deixou claro que produziria efeitos até 05/02/2011 (fl. 117 - cláusula primeira), e também houve adiante novo contrato de cessão de uso de imagem ao SFC (fls. 125/140), celebrado em 07/11/2011 (fl. 140). Então, resta claro ser inverídico que os direitos de imagem foram cedidos pelo atleta à empresa somente até 04/02/2008, ou seja, até o fim do contrato de formação desportiva, se esta foi erigida como tese jurídica autoral. Basicamente, a argumentação autoral está em que, subsumindo-se o caso concreto à norma do art. 29, 4º da Lei nº 9.615/98 - ou pelo menos a maioria das competências de pagamento de que trata a autuação -, denegada enfim estaria a natureza empregatícia do vínculo firmado; portanto, os valores legitimamente poderiam ser pagos como direitos de imagem e, assim, cedidos a uma pessoa jurídica. Sobre isso alguns comentários devem ser feitos, sendo o primeiro deles que, malgrado a "Lei Pelé" tenha admitido o pagamento de "auxílio financeiro" sob a forma de "bolsa de aprendizagem", a própria legislação proscreveu que de tal relação exsurja vínculo empregatício entre as partes: 4º O atleta não profissional em formação, maior de quatorze e menor de vinte anos de idade, poderá receber auxílio financeiro da entidade de prática desportiva formadora, sob a forma de bolsa de aprendizagem livremente pactuada mediante contrato formal, sem que seja gerado vínculo empregatício entre as partes. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003) Ora, não há como ignorar que o atleta Neymar da Silva Santos Junior já era prodigioso jogador de futebol desde a mais tenra idade. É certo que, sendo um fenomenal exemplo de "aposta segura", a possibilidade de que o clube celebrasse com o atleta o pagamento de direitos de imagem ainda durante a fase de formação termina sendo uma forma de estimular que ela permaneça com o clube formador e possa nele então se profissionalizar, coibindo o assédio de clubes de maior poderio econômico, sobretudo europeus. A imaginarmos que a única maneira de pagamento ao jogador de futebol em formação seja a "bolsa aprendizagem", negaríamos não apenas a realidade de que determinados atletas são diferenciados (e desde cedo reclamam retribuições substancialmente maiores), e que, ainda mais importante, suas imagens possuem um valor econômico que possa ser explorado desde muito cedo (já não apenas seu talento para a prática desportiva), como também o fato de que toda pessoa natural, mesmo os menores (e até menores impúberes), possui direito à proteção de sua imagem - art. 20 do CC/02 c/c art. 5º, XXVIII, a, da CRFB/88 - e à proteção patrimonial pelo seu uso econômico. Assim sendo, o que se viu da autuação (de fato, no rigor foram duas as autuações pelas razões já

explicitadas) foi que o Fisco considerou que o pagamento dos nomeados "direitos de imagem" era uma forma de dissimular a retribuição paga pelo clube ao atleta Neymar Junior e sua natureza. Aí, vêm neste feito os demandantes a questionar a conclusão de que tais pagamentos (ou a parte mais relevante deles) não poderiam decorrer de um vínculo empregatício - o que é verdadeiro, para esta mesma parte mais relevante - porque a lei o denega. Todavia, a questão está em que a "Lei Pelé" diz, mesmo quando for pago o atleta em formação, sendo esse auxílio financeiro não obrigatório, que tal auxílio dar-se-á (aqui, pois, obrigatoriamente) sob a forma de bolsa de aprendizagem, e não sob a forma alienante de direitos de imagem. Ora, está claro que os pagamentos via bolsa de aprendizagem não são a única forma de remunerar um atleta em formação do "porte" de Neymar, porque decerto que, se houver exploração econômica pelo clube da sua imagem para além da óbvia e inerente exposição decorrente da bastante prática esportiva (e não apenas da mera exposição "em arena"), será em tese sempre cabível o pagamento de direitos de imagem livremente pactuados. E o que se vê é que os valores da bolsa efetivamente prevista no contrato de formação - fl. 112, cláusula quarta - não são nem de perto aqueles figurativos da autuação (fl. 58). Porém, bem curiosamente, durante todo o ano-calendário de 2007, o atleta supostamente não teria recebido nenhum valor a título de "salário" ou "bolsa de aprendizagem", mas apenas de direitos de imagem (fl. 58), o que demonstra que sequer os valores básicos contratualmente previstos a título de bolsa foram declarados como rendimentos recebidos por pessoa física. Ademais, para o ano-calendário de 2008, com a nota de que o atleta se profissionalizou já em 05/02/2008 (fl. 112), mais de 55% do que recebeu adveio de chamados "direitos de imagem" (fl. 58). Isso quer implicar que o percentual dos direitos de imagem para o ano todo, se fracionada uma competente análise para o período pré-profissionalização, decerto superou - e bem exageradamente - o valor pago a título de bolsa, visto para o mês de janeiro e os quatro primeiros dias de fevereiro de 2008, apenas. É claro que a jurisprudência trabalhista pátria não chega ao ponto de inadmitir o pagamento de direitos de imagem per se. Ela apenas tem considerado que o pagamento de direitos de imagem em bases periódicas similares à prevista para o pagamento do salário (ex: pagamento mensal), como óbvia retribuição pelo esforço de realização dos deveres inerentes ao contrato de trabalho e a natural exposição pública da imagem, além de em especial cotejar o valor pago a título de exposição da imagem frente ao dos salários (há casos de valores de direitos de imagem pagos três, quatro vezes a mais que o salário, ou até bem mais que isso), vem a indicar a dissimulação do pagamento real de salário, qual fosse o pagamento de uma verba de natureza civil. Aqui, pouco importa o esforçado argumento de que não há vínculo empregatício - e ele em si está correto - para o período anterior à profissionalização para denegar a conclusão da autoridade fiscal. Seja ainda no pagamento da bolsa de aprendizagem fulcrada no art. 29, 4º da Lei nº 9.615/98 ao atleta de futebol em formação, o pagamento dos direitos de imagem não pode (salvo se houvesse uma demonstração contratual segura sobre a que título foram pagos cada um dos valores componentes do todo pela exposição da imagem, mostrando que os mesmos não fazem parte da inerente exposição da imagem do atleta nas arenas, em coberturas jornalísticas ou outras que são inerentes ao contrato de trabalho, o que quase nunca se faz) superar grosseiramente o valor da bolsa que o clube lhe paga, sendo ainda pago na mesma periodicidade que a própria bolsa. Que não haja tecnicamente uma fraude trabalhista à relação de emprego apenas porque não há relação de emprego antes do contrato profissional, isso não indica ser livre às partes desnaturar a bolsa aprendizagem totalmente em direitos de imagem, em proporção bastante indicativa

de ludíbrio, tendo-a assim como verba puramente civil e livremente cedível em sua inteireza a uma pessoa jurídica. Ou seja: nem o salário, nem uma bolsa de aprendizagem (malgrado alheia à relação de emprego) possuem natureza civil e, pois, foi exatamente disso que se tratou neste feito. Assim sendo, o que se percebe é que, para o ano-calendário de 2007, o atleta supostamente não teria recebido nenhum valor a título de "bolsa", mas 100% de tudo que lhe foi pago saiu da fonte como "direitos de imagem" (fl. 58), acontecendo o mesmo para mais de 55% do que recebeu no ano-calendário de 2008, isso a se considerar que era um "atleta em formação" apenas no mês de janeiro e nos quatro primeiros dias de fevereiro deste mesmo ano (fl. 58). Ora, pode ser que o jogador tenha uma imagem valiosíssima desde a mais tenra idade, mas a desproporção entre imagem e retribuição - ainda que ausente relação de emprego no período de contrato de formação - é fulgente indicação do ludíbrio pelo qual se tiveram como "civilísticos" todos os pagamentos, livremente cedíveis em 100% para uma PJ, sendo muito bem sabido que a imagem, nada obstante, somente se compraz como estima econômica porque se trata, a despeito de quaisquer outros atributos acessórios, de um atleta de singular talento, sem o que todos os outros atributos ruiriam. Nesse sentido, mesmo que denegada a natureza empregatícia do vínculo e a estritamente salarial dos pagamentos, estes não poderiam ser pura e simplesmente assumidos como de natureza civil, estando sujeitos à livre negociabilidade - e cessão integral a uma pessoa jurídica -, ainda que uma parte, demonstrada com especificidade através de contrato e separando a exploração econômica da imagem das meras obrigações profissionais com os clubes e a exposição a ela inerente (e este contrato, por meio do qual o atleta cedeu os seus direitos de imagem à empresa não veio aos autos), pudesse ser, sim, um "direito de imagem". É exatamente este o motivo pelo qual, embora os particulares possam arranjar preventivamente seus negócios de forma a buscar evitar a ocorrência do fato gerador, ou possam realizá-lo lícitamente da forma menos onerosa quanto à carga tributária, se lícitos os instrumentos, não se pode dizer que a manobra foi lícita porque o percurso lógico desse planejamento tributário elisivo somente cumpriu seu desiderato com uma simulação/dissimulação. É a razão pela qual, fundamentalmente, não estão inaplicáveis ao caso as razões observadas pelo Ministério do Trabalho e Emprego trazidas à fl. 52 dos autos (termo de verificação fiscal) sobre a interposição de pessoa jurídica a quem se cede parcela "extremamente significativa" da remuneração ou bolsa, pois que a autuação, feita pela RFB e não pelas autoridades trabalhistas, cingiu-se à omissão de rendimentos recebidos pela pessoa física diante da manobra descrita com repercussão sobre o IRPF, e não sobre uma omissão de contribuições ao FGTS ou outras violações possíveis à lei trabalhista. Nesse toar, o que se mostra inelutável no caso presente é que as verbas não eram comprovadamente de natureza civil e livremente negociáveis a uma PJ, como fossem enfim receita desta. Trata-se, portanto, de uma elisão ilícita, na forma do art. 116, parágrafo único c/c art. 149, VII do CTN. Com isso sequer seria imprescindível descer às minúcias do segundo argumento, qual seja, o de que os contribuintes podem constituir uma pessoa jurídica e enfim ceder os valores economicamente pagos a título da exploração de sua imagem pela singela razão de que já neste ponto se identificou a simulação sobre a essência da coisa paga. Seja como for, não há dúvidas de que os particulares poderão constituir pessoas jurídicas para os mais variados fins, eis que o Estado brasileiro decerto tutela o valor liberdade através da proteção constitucional da livre iniciativa, da liberdade de empreender (art. 170 c/a art. 1º, IV da CRFB). Para além de que os atos de constituição da empresa não vieram aos autos, tampouco veio o cabal negócio jurídico por meio do qual o segundo autor

expressamente lhe cedeu a projeção econômica integral de sua imagem, malgrado a RFB, vendo-os, tenha pontuado que este contrato qualificara Neymar Jr. como maior de idade, sendo que ao tempo teria apenas catorze anos - vide fl. 59. Tal questão é bastante lateral aqui. Seja como for, a RFB observou também que a empresa não tinha de fato qualquer atividade econômica "real", senão somente captar os pagamentos cedidos para a realização da manobra de planejamento tributário sob análise e que, aqui, já se viu como caso de elisão ilícita. Ou seja, genuína "liberdade de empreender" não era a razão de fato de sua constituição, qual estivesse enfim sujeita a participar da gestão de outros direitos de imagens, possuir outros negócios, fontes de receita, despesas declaradas, folha de funcionários, etc. (e aí então casuisticamente coubesse ao Fisco investigar se houve simulação/dissimulação na natureza dos pagamentos de cada dos direitos de imagem cedidos à PJ), mas unicamente, como bem se vê, receber e captar todos os pagamentos feitos ao atleta Neymar Junior pelo Santos Futebol Clube, e exclusivamente a ele. A RFB constatou que o atleta era, de fato e via Santos Futebol Clube, seu único "cliente", e que 100% das receitas declaradas pela "Neymar Sport e Marketing S/S Ltda" eram provenientes dos assim chamados "direitos de imagem" pagos pelo Santos FC ao atleta (fls. 50/57). Como dito, duas situações se diferenciam: i) a negociação de direitos de imagem a uma PJ que efetivamente desempenhe uma atividade econômica real e, nesse toar, embute na sua atividade a receita proveniente de tal cessão, com sujeição à ventura e à desventura que é inerente ao ato de empreender; ii) e a criação de uma pessoa jurídica meramente instrumental, que não tem "existência" material exterior no mundo de mercancias e empresas, tais como folha de salários, fontes de receita e lucro diversas - ainda que hipoteticamente dentro de um só nicho econômico -, etc., mas que tenha como receita integral os direitos de imagem de uma pessoa física apenas, e exclusivamente, sem comprovar deter estruturas físicas "reais", contas a saldar, funcionários a remunerar. Nenhuma prova dessas veio aos autos sob ônus dos autores (art. 333, I do CPC). Na primeira hipótese, evidentemente, não se poderia dizer a priori que a cessão - pelo mero intuito de planejamento tributário que lhe vai embutido - seja ilícita, porque é lícito planejar e desejar pagar menos tributo num Estado que permite e tolera de fato, sem animosidade, as liberdades econômicas. No segundo caso, já há aí o elemento dissimulatório ou de ludíbrio no abuso das formas (anomalia negocial pela exacerbação da forma sobre a substância) ou na teoria geral do abuso de direito, que são exatamente a passada fora do limiar fronteiro do planejamento juridicamente admissível. Se alguns chegam a defender como abusivas as elisões com a finalidade predominante de obter benefícios na área fiscal - embora nós tomemos tal afirmativa cum grano salis, claro, porque a ordenança de boa gestão financeira é hoje em dia um dos mais caros temas econômicos às empresas e pessoas -, tanto mais será, e aqui sem muito espaço para dúvidas, quanto às elisões cuja única finalidade seja obter a vantagem fiscal manobrada, como se deu nos autos, sendo todas as outras razões econômicas verdadeiramente nulas ou inexistentes. Aí falamos de elisão ilícita. Interessante julgado já foi proferido sobre caso semelhante, sendo conveniente trazê-lo à baila: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ELISÃO. EVASÃO FISCAL. DISTINÇÃO. ATOS ILÍCITOS. FRAUDE. GRUPO ECONÔMICO. DESCARACTERIZAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO 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 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 pertinentes. (...). 5. A fiscalização coligiu, no processo administrativo, evidências consistentes e suficientes para demonstrar que as empresas optantes do SIMPLES, pertencentes ao grupo econômico liderado pela autora e prestadoras de serviços relacionados, quase em sua totalidade, com a atividade fim da autora, consistiam em instrumento para a prática de evasão tributária, visto que se destinavam a registrar formalmente os empregados da empresa autora, com o intuito de reduzir a carga tributária incidente sobre a folha de salários da autora. 6. Entre os fatos apurados por força da ação fiscal, cabe destacar: a) despesas lançadas na contabilidade das empresas optantes foram pagas, de fato, pela empresa autora; b) o faturamento das empresas optantes do SIMPLES era utilizado quase que exclusivamente para o pagamento das despesas com mão-de-obra e encargos sociais e trabalhistas; c) várias reclamações foram processadas em varas do trabalho localizadas em cidades onde não havia estabelecimentos das empresas optantes pelo SIMPLES, mas a empresa autora possuía filiais; d) a evolução qualitativa da mão-de-obra das empresas demonstra que a empresa autora, mesmo com aproximadamente 20 estabelecimentos, declarava poucos empregados na sua folha de salários, enquanto que as empresas optantes declaravam empregados em número incompatível com as atividades econômicas realizadas; e) as empresas optantes pelo SIMPLES não possuem autonomia financeira para realizar as atividades empresariais de forma economicamente sustentável, sendo evidente a desproporcionalidade entre gastos com mão-de-obra e faturamento, que, nas empresas optantes, varia entre 70% e 199%; f) as empresas optantes não possuem autonomia patrimonial, já que não apresentam ativo permanente, nem registro de despesas com imóveis, aluguéis, equipamentos ou materiais necessários à realização de seus objetivos sociais e os custos e as despesas registrados limitam-se à mão-de-obra e encargos sociais. 7. O art. 149, inciso VII, do CTN, autoriza o fisco realizar o lançamento fiscal ou revisá-lo de ofício, caso fique comprovado que o sujeito passivo ou terceiro, em benefício do sujeito passivo, agiu com dolo, fraude ou simulação. 8. A elisão, quanto à ocorrência do fato gerador, pressupõe a adoção de uma forma alternativa, mas lícita, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Na fraude, a característica substancial é a infração a norma jurídica por meios indiretos, ou seja, os atos praticados, considerados isoladamente, são válidos, embora se destinem a violar a lei. A elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental jurídico escolhido possua inquestionável idoneidade para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na fraude, a invalidade é produto da infração à lei, que se consuma com a conjunção dos diversos atos através da qual o fim proibido ou imposto pela lei é alcançado ou evitado. Em suma, a fraude representa verdadeira violação indireta da norma jurídica, uma vez que busca contornar os termos da lei, para que não seja aplicada. No tocante aos resultados,

na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, ao passo que na fraude revela-se a intenção deliberada de obter o resultado por meio da infração à lei. (...) 10. Não prospera a alegação de nulidade do auto de infração. A motivação do ato administrativo encontra-se perfeitamente exposta, indicando de forma clara e precisa a fraude como fundamento e os dispositivos legais que preveem a obrigação tributária, possibilitando que a autora se valesse dos meios de defesa inerentes ao devido processo legal. O fato de não haver a expressa referência ao art. 149, inciso VII, do CTN, não torna inválido o lançamento, pois os fatos e os fundamentos estão detalhadamente explicados nos relatórios fiscais que integram o lançamento fiscal, constatando-se que restou suficientemente demonstrada a fraude perpetrada pela autora que acarretou o não recolhimento de contribuições previdenciárias. Por conseguinte, não há falar em descumprimento do disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972. (...) (TRF4, AC 5000053-29.2010.404.7005, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, D.E. 03/10/2013) Ou seja: a autoridade tributária, observando atentamente que toda a movimentação financeira da empresa adveio unicamente do que recebido pelo atleta Neymar Jr. no período (jan/07 a dez/07; jan/08 a abril/08), então concluiu "que o objeto dos contratos, as principais obrigações e direitos neles consignados, bem como as causas de rescisão dos contratos possuem relação pessoal e direta com o contribuinte, o jogador Neymar, caracterizando a natureza pessoal dos rendimentos" (fl. 61), e que a empresa tinha assim "único cliente", bem como que a totalidade de sua receita advinha exatamente desses "direitos de imagem". Nesse diapasão, também por este segundo argumento autoral se pode enxergar a elisão ilícita - dissimulatória -, na forma do art. 116, parágrafo único c/c art. 149, VII do CTN. Assim sendo, não merecem acolhimento as razões expostas pelos autores, sendo hígida a autuação. DISPOSITIVO Ante o exposto, com fundamento no art. 269, inciso I, do CPC, extingo o processo com resolução de mérito, julgando IMPROCEDENTES os pedidos. Custas como de lei. Condeno a parte autora no pagamento de honorários advocatícios sucumbenciais, com fulcro no 4º do art. 20 do CPC, no percentual de 15% (quinze por cento) sobre o valor atualizado da causa. Nada sendo requerido, com o trânsito em julgado remetam-se os autos ao arquivo. PUBLIQUE-SE. REGISTRE-SE. INTIMEM-SE.

Disponibilização D.Eletrônico de sentença em 27/01/2016 ,pag 405/410