

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

23



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Polêmica Tributação do Esportista

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre em Direito Constitucional e Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor da Escola de Administração da Fundação Getúlio Vargas - EAESP-FGV. Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo propõe o debate acerca da tributação de esportistas. Analisa a renda desses profissionais sob a ótica do Fisco e do contribuinte. Explora formas de planejamento fiscal específicas para esse tipo de atividade fiscal. Critica algumas jurisdições de tributação favorecida e outras formas de concorrência fiscal desleal. Por último, explora alguns casos de esportistas julgados por cortes de alguns países para concluir, afinal, sobre o risco de hipocrisia no combate ao planejamento fiscal desses profissionais.

Abstract

This article proposes a debate about the sportsmen taxation. It analyses the income of such professionals from the tax authorities and tax payer perspectives. Some specific forms of tax planning are focused in this work. It brings some critics about jurisdictions with low taxation and unconventional forms of harmfully tax competition. At last it exploits some cases of sportsmen judged by countries courts to conclude about the risk of hypocrisy in challenging the tax planning of such professionals.

1. Introdução

A tributação se estabeleceu da organização sócio-econômica, da ordem patrimonial, da constituição política e suas circunstâncias, dos grupos de interesse econômico e suas classes sociais, ademais dos princípios da teoria da tributação e das necessidades práticas da política fiscal.¹ Algumas questões, porém, precisam ainda ser enfrentadas de acordo com a evolução da humanidade. Entre as questões mais polêmicas identificadas pela doutrina do Direito Tributário se insere a expectativa de que os governos continuarão a contar com os tributos como fonte de arrecadação de recursos.² Talvez não serão mais os tributos a fonte preponderante de receitas do Estado, mas não há dúvida da sua importância para o custeio das despesas públicas crescentes. Acredita-se que nesse início de século os governos tendem a tentar extrair o máximo de receita possível de estrangeiros. Esse fato foi observado no caso Agassi descrito abaixo. O Reino Unido tributa os esportistas e artistas que ali vão para se apresentar e, de alguma forma, no exercício de sua atividade artística, cultural ou esportiva, manifestam riqueza passível de tributação.

¹ WAGNER, Adolf. *Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart*. Lipsia: Detlev Auvermann KG, 1973, p. 6.

² BAKER, Philip. "A Tributação Internacional no Século XXI". *Direito Tributário Atual* n° 19. São Paulo: Dialética, 2005, p. 43.

Essa observação revela o caminho que muitos Estados trilharam no sentido de obter novas fontes de receita. A obtenção de receita de estrangeiros está diretamente relacionada com a noção de soberania e de elementos de conexão, assim entendidos estes últimos como as relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários.³ A soberania, porém, não é um poder ilimitado e absoluto, pois sofre limitações na própria ordem constitucional de cada Estado, como também nas relações entre Estados e no âmbito supraestatal.

Sabe-se que os elementos de conexão exercem um papel decisivo na definição da competência tributária dos Estados para tributar um fato ocorrido no plano internacional. Servem como fatores de atração à tributação de uma determinada jurisdição. Dão causa ao fenômeno da dupla tributação, em razão das diversas interpretações que lhe são atribuídas pelos Estados envolvidos numa dada relação tributária. No caso Agassi, a exploração dos elementos de conexão foi exercida pelos julgadores, porém, num sentido bastante subjetivo e amplificado. Esse caso será relatado mais adiante.

Os elementos de conexão são utilizados pelos Estados com significados diversos, dificultando a delimitação do Estado ou dos Estados competentes para tributar uma determinada situação da vida. O Reino Unido não se sentiu intimidado pelos elementos de conexão. A Itália, no caso Rossi, considerou fatores de aparência para desconsiderar um planejamento lícito e aplicar o elemento de conexão para seus interesses fiscais. No caso Castro Neves, a residência fiscal do piloto nos EUA foi determinante para as considerações a respeito da renda do esportista.

A delimitação adequada dos elementos de conexão ganhou ainda mais importância com as novas formas de negócios. As estruturas jurídicas e econômicas apresentam características que, com base nos conceitos atuais de elementos de conexão, dificultam a identificação do Estado competente para tributar determinado fato da vida. Esse tema ganha relevância também na proporção do incremento das relações comerciais internacionais. Atualmente, com a globalização e a maior internacionalização dos sistemas produtivos, verifica-se um aumento nas situações da vida que se sujeitam à dupla tributação.⁴ O caso Castro Neves, visto sob a perspectiva do Fisco americano, foi pródigo em termos de estruturas jurídicas e econômicas utilizadas com o intuito de evitar a tributação. Não tivesse o piloto sido denunciado ao Fisco por seu ex-agente, a complexidade das estruturas dificilmente teria sido revelada em todos seus detalhes. Vejamos.

Os sistemas tributários de muitos países foram criados ou desenvolvidos em uma época em que o comércio entre os países era limitado e o fluxo de capitais era praticamente inexistente, de maneira que uma tributação baseada no princípio da territorialidade não era causa de maiores conflitos.⁵ Historicamente prevaleceu o

³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 252.

⁴ UCKMAR, Víctor. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tomo I. Coordenado por Víctor Uckmar. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003, p. 9.

⁵ TANZI, Vito. "Globalization, Tax Competition by the Future". *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tomo I. Coordenado por Víctor Uckmar. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003, p. 20.

primado do país de residência como competente para tributar determinado fato, no que se refere aos impostos sobre a renda e o capital. Admitiu-se depois o direito do país da fonte de tributar a renda, haja vista a evidente conexão entre este e o fato tributário.⁶ As estruturas fiscais criadas por diversas jurisdições, como no caso da Espanha, têm como resultado a polêmica participação do Estado na criação de incentivos fiscais odiosos, neste trabalho visto sob a perspectiva do futebolista e dos clubes de futebol.

Quando se analisa a política fiscal exclusivamente para esportistas ou artistas, os temas da fonte e residência e dos elementos de conexão ganham uma matiz especial. Os países em desenvolvimento, que são predominantemente exportadores de esportistas e artistas, em oposição aos países desenvolvidos, têm pouco acesso à riqueza gerada nesses negócios. Os países desenvolvidos, importadores de esportes e entretenimento, ficam com a maior parte das receitas fiscais geradas nesse ramo. A partir dessa constatação, percebe-se que os países em desenvolvimento tendem a dar maior relevo ao critério da fonte, ao passo que os países desenvolvidos procuram sistematicamente atribuir maior relevância à residência. Não obstante, quando os países desenvolvidos se deparam com estruturas jurídicas em jurisdições de tributação privilegiada, alteram sua posição para privilegiar a fonte. Em alguns casos, criam-se mecanismos de captura de renda produzida fora das jurisdições. Os casos Felipão e Donizete, descritos abaixo, exploram a complexidade das estruturas jurídicas no âmbito interno para futebolistas.

Atualmente, não pairam dúvidas de que a residência da pessoa no território de um Estado legitima o poder tributário deste. Por outro lado, a localização da fonte de produção ou pagamento no território de um Estado legitima o poder de tributar desse Estado. Quando, porém, tratamos de esportistas, o componente residência assume um caráter subjetivo preocupante. No caso Rossi, a residência, ainda que não fosse maculada pela estrutura de planejamento fiscal, é indeterminada. É muito difícil determinar a residência efetiva de um piloto, ou mesmo de um tenista, quando esses desenvolvem suas atividades profissionais em diversos países. A fonte, por força do planejamento fiscal, pode jamais ter conexão com a jurisdição onde efetivamente se desenvolve a atividade profissional dos esportistas. Veremos.

Acontece que a interpretação dos elementos de conexão é ainda hoje causa de inúmeros conflitos fiscais. Os Estados muitas vezes possuem diferentes interpretações acerca de um determinado elemento de conexão. Domicílio, residência, sede, direção etc., são conceitos lábeis, notadamente quando aplicados aos esportistas e artistas. Esse fato tem sido enfrentado por determinadas jurisdições como o Reino Unido, os EUA e o Japão, dentre outros.

É nesse contexto de tensão entre as pretensões impositivas dos Estados, bem como de indefinição da função e extensão dos elementos de conexão, que o presente trabalho se propõe a analisar os casos envolvendo esportistas e o Fisco. A partir de casos concretos e da análise dos limites do planejamento fiscal, questiona-se a liberdade dos ordenamentos jurídicos de cada Estado em delimitar a extensão dos elementos de conexão que fundamentam seu poder de tributar.

⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, ob. cit., p. 256.

2. Renda - Conceção Específica para Artistas e Esportistas

A palavra renda deriva da palavra latina “reditus” ou do latim vulgar “rendita”, que por sua vez deriva de “reddere”, que significa devolver ou algo que se repete e volta a dar-se. Acerca da renda tem-se, hoje, quase um consenso sobre o seu significado. Entretanto, nem sempre houve convergência entre financistas e juristas sobre o verdadeiro conceito de renda e sua aplicação no campo do Direito Financeiro e Tributário.

Entende-se como renda a importância recebida por alguém, geralmente de forma periódica, como remuneração do trabalho, lucro de operações comerciais, juros de investimento, além de outros rendimentos. Ao longo do tempo, a definição de renda sofreu uma evolução conceitual decorrente da própria evolução tecnológica, política e social da humanidade.⁷ Esse conceito de renda, aplicado para esportistas e artistas, assume um caráter mais subjetivo e lábil.

Ademais, a atividade desenvolvida por alguns esportistas produz renda significativa, de tal modo que eles se valem usualmente do planejamento para reduzir a carga tributária incidente sobre seus rendimentos. Isso porque um dos principais aspectos relacionados à tributação de esportistas diz respeito à mobilidade frequente de suas atividades, sujeitando-os a diversos ordenamentos tributários e favorecendo o planejamento tributário em função da eleição do país de residência.⁸

A interposição de uma pessoa jurídica para receber rendimentos decorrentes de atividades esportivas é uma prática de planejamento tributário usual entre os esportistas de primeira linha.⁹ As empresas detentoras dos direitos de imagem dos esportistas são normalmente constituídas ou domiciliadas em jurisdições distintas da residência do atleta, comumente em jurisdições de tributação favorecida. As relações entre Estado e contribuinte são reguladas por lei, porém não são simples relações de direito por subordinação decorrente da soberania. A relação tributária impõe aos contribuintes direitos e obrigações em função não só da lei, mas também da aplicação desta em harmonia com os direitos do cidadão.¹⁰ Se isso vale como limitação ao poder de tributar, também serve para admitir a extensão interpretativa, quando o contribuinte mascara a renda com estruturas de planejamento tributário.

Muito embora não se pretenda aqui analisar a legitimidade do planejamento tributário que envolve a interposição de pessoas jurídicas, tem-se que esta é uma prática recorrente, seja no âmbito interno, como nos casos Felipão e Donizete, seja

⁷ BELSUNCE, Horacio A. García. *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1967, p. 11.

⁸ ALTAMIRANO, Alejandro C. “Tratamiento Tributario de la Renta de Artistas y Desportistas. Límites para la Planificación de sus Rentas”. *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Lationamericano a Víctor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, pp. 449-479, pp. 449 e 452.

⁹ ALTAMIRANO, Alejandro C. “Tratamiento Tributario de la Renta de Artistas y Desportistas. Límites para la Planificación de sus Rentas”. *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Lationamericano a Víctor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, pp. 449-479, pp. 452/453.

¹⁰ KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Vol. I, Parte Geral. Munique: C. H. Beck, 1991, p. 92.

em operações internacionais, nos casos Agassi e Neves. A interposição de pessoas nas atividades esportiva e artística decorre até mesmo de certa dúvida entre a composição de renda desses profissionais.

Não é possível afirmar que sempre se deve efetuar a aplicação da teoria *substance over form* ou interpretação econômica, por meio da desconsideração da pessoa jurídica para alcançar a pessoa de seu sócio, ao menos para fins de perseguição da renda do esportista. Por outro lado, é discutível a exigência fiscal recair sobre a pessoa física do esportista e não sobre sua empresa - beneficiária dos rendimentos. A questão dos esportistas envolve também a própria definição do que é renda.

A polêmica sobre a segmentação da renda de esportistas surgiu nos EUA na comercialização dos direitos esportivos dos jogadores de basquete. A Administração Tributária local questionou o uso dos direitos de arena, por meio da constituição de empresas cujo objetivo era a exploração comercial destes direitos. Com base na teoria da *substance over form*, o *Internal Revenue Service - IRS* americano desconsiderou a tentativa dos jogadores de basquete de utilizarem os direitos de arena para evitar a tributação sobre a totalidade dos seus rendimentos.¹¹ Note-se que o caso Castro Neves não é estranho ao Fisco local, com bastante experiência nesse tipo de atividade econômica.

Qual seria, afinal, a renda dos artistas e esportistas? É possível diferenciar a renda produzida em função de atividades cultural ou física daquela exercida pela exploração de um direito personalíssimo? A imagem e os direitos esportivos podem, de alguma forma, se destacar da atividade profissional de um futebolista, piloto ou tenista? Vejamos.

3. O Planejamento Tributário do Esportista

Não há dúvida do direito do contribuinte de organizar seus negócios de forma a obter o melhor rendimento sob todos os aspectos negociais. O ordenamento jurídico não deve interferir na organização dos negócios do contribuinte, exceto quando estiver em jogo questões de direito público concorrencial. Frequentemente, aliás, a legislação faculta ao contribuinte a adoção de um ou de outro regime fiscal, justamente para planejar seus negócios. Para os esportistas, essa alternativa de planejamento surge ainda com mais vigor em determinadas jurisdições, como se verá a seguir.

A definição de elusão fiscal está diretamente ligada ao planejamento. A prática de atos lícitos com o objetivo de obter vantagem fiscal nada mais é que a própria definição de elusão. Planejar no sentido fiscal significa tratar de evitar a ocorrência do fato gerador que resultara no nascimento da obrigação tributária com consequente pagamento de tributos. O modelo brasileiro da norma antielusiva se aproxima do alemão e, de certa, forma, de boa parte dos países que seguem uma orientação comum em relação a esse tema. A norma alemã determina que a lei tri-

¹¹ ALTAMIRANO, Alejandro C. "Tratamiento Tributario de la Renta de Artistas y Desportistas. Límites para la Planificación de sus Rentas". *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Lationamericano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2005, pp. 449-479, p. 459.

butária não pode ser fraudada por meio do abuso de formas jurídicas, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.¹²

Planejar é direito de resistência à tributação. Embora não se possa afirmar ser essa a intenção das normas de finalidade fiscal, cada tributo limita o contribuinte de consumir, de poupar ou de investir. Essa é, assim, a consequência da tributação. Não há, na prática, tributo justo ou tributo neutro.¹³ Planejamento tributário é, portanto, o exercício do direito de resistência. O que se condena, afinal, é o uso abusivo de formas jurídicas, com o intuito de obter vantagem fiscal indevida em prejuízo à igualdade na tributação.¹⁴

O planejamento tributário consiste em evitar, com habilidade, uma conduta onerosa do ponto de vista fiscal, adotando outro caminho, previsto em lei, para obter uma economia tributária. O planejamento fiscal é lícito, e consiste numa técnica administrativa que permite ao empresário atingir uma melhor rentabilidade para seus negócios, economizando tributos. A norma antielusão quer considerar economicamente o fato praticado pelo contribuinte, verificando sua relevância para fins tributários e, em caso positivo, aplicar o tributo previsto em lei, fazendo uso da analogia.

O sistema jurídico tributário se baseia não apenas na segurança jurídica, mas também tem raízes na democracia. O povo deve se fazer representar por mandatários à sua escolha e determinar quais tributos irão gravar sua renda e patrimônio. O Executivo e o Legislativo estão vinculados à vontade popular, como determina a teoria da repartição de poderes.¹⁵ Estabelecida a norma tributária segundo tal princípio, resistirá o contribuinte, à tributação, nos limites do Estado de Direito.

Planejar negócios jurídicos com finalidade elusiva não importa em simulação, nem tampouco dissimulação. Simulação, tal qual determina o Código Civil brasileiro, art. 107, é nula, porém subsiste o que se dissimulou.¹⁶ A doutrina do Direito Civil é unânime no que concerne aos pressupostos da simulação relativa.¹⁷ Especialmente sobre o planejamento fiscal no Brasil, o art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), modificado pela Lei Complementar nº 104, de 2001, teve uma tentativa de regulamentação pelos arts. 13 a 19 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Ocorre que o Congresso Nacional não aprovou a MP nº 66,

¹² Ordenamento Fiscal alemão (Abgaben Ordnung), art. 42: *Durch Missbrauch von Gestaltungsöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht Umgangen Werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.*

¹³ TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, vom Politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur Praktischen Anwendung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1981, p. 126.

¹⁴ TIPKE, Klaus. *Steuerrechtordnung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 1.324. No original: *Die Umgehung des Steuergesetzes setzt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts voraus, der zwar nicht am Gesetzeszweck, wohl aber am Gesetzeswortlaut vorbeizieht.*

¹⁵ TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, vom Politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur Praktischen Anwendung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1981, p. 126.

¹⁶ Código Civil, art. 107: "É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitirem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados."

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. "Simulação e Elisão Abusiva", *Revista de Direito Tributário* nº 95, pp. 53/64, p. 54.

especialmente os artigos que se referem ao planejamento tributário. Ao rechaçar a MP, a Lei Complementar ficou sem regulamentação.

Não se entende, portanto, como planejamento tributário a economia fiscal obtida por meio de atos jurídicos ou operações econômicas que não se efetivaram, mas apenas artificial e formalmente revelados em documentos e escrituração fiscal.¹⁸ Por outro lado, a autoridade fiscal não pode desconsiderar negócio jurídico sob fundamentos extralegais de cunho econômico. Seria, também, defeso ao Fisco utilizar argumentos volitivos para justificar a desconsideração.¹⁹ Por outro lado, entende uma respeitável parcela da doutrina brasileira que, embora não regulamentada, a LC nº 104/2001, a autoridade administrativa pode desconsiderar atos lícitos com base em lei complementar extrassistêmica, ou seja, fora do âmbito do Direito Tributário.²⁰ Por mais que se admita a doutrina de aplicação extrassistêmica em face dos argumentos doutrinários de Torres, não se encontra no Direito Civil brasileiro norma capaz de permitir a aludida desconsideração de negócios elusivos. O planejamento tributário, em condições do Estado de Direito, merece ser respeitado.

O que se combate afinal em diversas jurisdições e, especialmente, em planejamentos tributários envolvendo esportistas, é aquilo que se convencionou denominar como “homem de palha”. O homem de palha é uma pessoa interposta pelo verdadeiro titular do negócio, a qual age em seu próprio nome perante terceiros, mas que na realidade age no interesse do titular, especialmente na conclusão de contratos. A nomeação de um homem de palha é possível, inclusive na constituição de uma sociedade comercial, desde que não viole normas legais proibitivas.²¹ As estruturas simuladas sempre foram condenadas e não representam o planejamento fiscal puro.

Estruturas que visem de alguma forma desviar a atenção do Fisco em relação ao negócio jurídico praticado, mediante a utilização de interpostas pessoas, sofrem, cada vez mais, acirrado combate de jurisdições e instituições supranacionais como a OCDE. A questão do planejamento fiscal para o esportista não pode, porém, ser tratada de forma generalizada, diante da complexidade das relações econômicas envolvidas nessa atividade. Tampouco parece defensável a posição de algumas jurisdições de criar situações de tributação privilegiada velada, como se observa em países como a Espanha e o Reino Unido. Vejamos.

4. Estruturas de Tributação Favorecida para Esportistas

Algumas jurisdições criaram estruturas fiscais destinadas aos esportistas, com o intuito de atrair esses profissionais. Menores custos fiscais para jogadores e clubes de futebol foram apontados em estudos sobre o tema, comparando sistemas em

¹⁸ Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 101-95.442. Proc. nº 19515.000499/2004-15. Recurso nº 142.607 (Ex. ofício e voluntário). Matéria: IRPJ - CSLL - ano-calendário: 1999.

¹⁹ HARET, Florence. “Planejamento Tributário e Desconsideração do Negócio Jurídico: Análise do parágrafo único do art. 116 do CTN à Luz do Direito Positivo”. *Revista de Direito Tributário* nº 99, pp. 136/152, p. 151.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. “Simulação e Elisão Abusiva”. *Revista de Direito Tributário* vol. 95, pp. 52/64, p. 62.

²¹ CREIFELDS, Carl. *Rechtswörterbuch*. 5ª edição, Munique, 1978, verbete “homem de palha”.

diversas jurisdições. Países como Alemanha, Reino Unido, França, Itália, Holanda e Espanha, onde esse esporte tem grande desenvolvimento comercial, oferecem distintas formas de tributação para os esportistas e seus clubes.

A Espanha desenvolveu uma lei específica para esse mercado, apelidada informalmente de Lei Beckham, porque foi aprovada na época da chegada do jogador de futebol ao time merengue do Real Madrid. Essa lei passou a vigorar em 2004 e foi direcionada aos profissionais em geral, chamados de expatriados em função de se transferirem de suas residências fiscais por determinações das empresas onde trabalham. Naquela jurisdição se desenvolveu um sistema destinado aos profissionais que se deslocam em função de contratos de trabalho, adquirindo residência fiscal na Espanha, mediante o cumprimento de determinadas condições. Sob esse regime fiscal, os contribuintes esportistas residentes na Espanha seriam tributados como não residentes na alíquota de 24% exclusivamente sob a renda espanhola, enquanto os demais contribuintes residentes são tributados sob a renda mundial até a alíquota de 43%. Esse regime fiscal tem caráter individual e não beneficia as esposas dos expatriados. A motivação desse sistema não seria, portanto, apenas trabalhista.²²

Na Holanda, os expatriados têm uma isenção fiscal sobre 30% de seu salário durante 10 anos, desde que cumpridas determinadas condições. Gozam, ainda, de incentivos fiscais sobre determinados gastos em espécie, como a escola dos filhos. Em casos normais, os jogadores estariam sujeitos à tributação ordinária progressiva, no limite de 52%.²³ A França e o Reino Unido têm estruturas fiscais mais complexas. Os expatriados são tributados na forma progressiva, com alíquotas máximas de 40%, com determinadas isenções fiscais. É comum que os esportistas contratem com seus clubes salários *after taxes*, ou seja, líquidos, o que ressalta a vantagem de jurisdições com programas especiais para expatriados. Tomando um salário anual de dois milhões de euros e comparando a Espanha com a Alemanha, o Reino Unido, a Itália, a França e a Holanda, o custo fiscal mais barato espanhol de 680 mil euros se contrapõe ao mais caro alemão de 1.600 mil euros. Tudo isso entre países integrantes da Comunidade Econômica Europeia.²⁴

O Reino Unido estabelece condições privilegiadas aos expatriados, que podem ser tributados como residentes comuns durante os três primeiros anos por seus rendimentos gerados em solo britânico, isenta a parte do salário correspondente ao tempo que o jogador estiver trabalhando em outros países fora do Reino Unido.²⁵ Essa estrutura britânica atraiu esportistas para sua jurisdição, como os pilotos de Fórmula 1 Rubens Barichello e da MotoGP, Valentino Rossi. Este último enfrentou sérios problemas com o Fisco italiano, fato que o levou a rever o planejamento fiscal e alterar sua residência, como se comentará a seguir.

²² Informativo da Ernst & Young. Disponível em: http://www.ey.com/ES/es/Newsroom/Newus-releases/NP_Futbolistas-extranjeros. Acesso em 28/10/2009.

²³ Informativo da Ernst & Young. Disponível em: http://www.ey.com/ES/es/Newsroom/Newus-releases/NP_Futbolistas-extranjeros. Acesso em 28/10/2009.

²⁴ Informativo da Ernst & Young. Disponível em: http://www.ey.com/ES/es/Newsroom/Newus-releases/NP_Futbolistas-extranjeros. Acesso em 28/10/2009.

²⁵ Informativo da Ernst & Young. Disponível em: http://www.ey.com/ES/es/Newsroom/Newus-releases/NP_Futbolistas-extranjeros. Acesso em 28/10/2009.

Ademais dessas estruturas para futebolistas e esportistas em geral, outras jurisdições como a Suíça estabelecem atraentes formas de tributação que possibilitam que grande parte da renda dos esportistas e artistas não sejam alcançadas pelo Fisco. A Suíça estabelece uma modalidade de acordo fiscal com tributação forfetária. Nesse pacto, o cálculo do imposto a ser pago não é baseado na renda, mas sim no custo que o contribuinte tem para viver na Suíça. Considerando-se que o custo é difícil de ser calculado, são determinados valores simplificados com base, em geral, em cinco vezes o aluguel pago pelo domicílio na Suíça.²⁶

A Suíça, por ser uma federação, admite que cada Cantão estabeleça sua forma de cálculo do imposto e até mesmo compita com os demais para atrair novos contribuintes. Com 26 Cantões, o sistema fiscal helvético pode variar bastante, de acordo com o local de residência. Os impostos federais são iguais para todos os cidadãos suíços. Os indiretos, como o IVA, tampouco sofrem variação em todo o território nacional. Com relação ao imposto de renda e sobre fortuna, porém, cada Cantão tem sua particularidade. No interior dos Cantões, as Comunas também têm autonomia em matéria tributária. Para uma renda determinada, cada Cantão pode estabelecer seu imposto comunal livremente. O cálculo de imposto de renda e de fortuna é de tal sorte complexo, que alguns bancos e especialistas em tributos oferecem ao contribuinte simulações para demonstrar as vantagens de jurisdições em relação a outras. Além dos impostos sobre a renda e fortuna, é preciso comparar outros tributos, como a taxa sobre cães, o imposto de veículos e até mesmo imposto sobre herança.²⁷

A Suíça tem sido, assim, o destino de boa parte dos pilotos bem sucedidos de Fórmula 1, que a exemplo de Michael Schumacher, transferiram suas residências para aquela jurisdição. Cada um escolhe seu Cantão, de acordo com as vantagens que consegue negociar localmente. Assim, por exemplo, Kimi Räikkönen e Felipe Massa optaram por Wollerau/SZ. Lewis Hamilton se estabeleceu em Luins/GE, enquanto Fernando Alonso preferiu o lado francês de Mont-sur-Rolle/VD. Os incentivos fiscais são um fator relevante na escolha da residência na Suíça.²⁸

É curioso que não sejam levantadas queixas contra essa forma de tributação privilegiada por parte de organismos supranacionais como a OCDE. Vislumbra-se, em relação aos esportistas e artistas residentes na Suíça, um típico caso de concorrência desleal entre jurisdições. No próprio âmbito da Comunidade Econômica Europeia, os países desenvolvem programas de incentivo de questionável validade quanto à questão concorrencial.

5. Caso Hélio Castro Neves

O famoso automobilista brasileiro disputa atualmente o campeonato de Fórmula Indy nos Estados Unidos da América do Norte. O piloto reside naquele país,

²⁶ Swissinfo.ch. Disponível em: <http://www.swissinfo.ch/por/swissinfo.html?sitesect=105&sid=10290774&ty=st>. Acesso em 14/9/2009.

²⁷ Swissinfo.ch. Disponível em: <http://www.swissinfo.ch/por/swissinfo.html?sitesect=105&sid=8642093&ty=st>. Acesso em 14/9/2009.

²⁸ Swissinfo.ch. Disponível em: <http://www.swissinfo.ch/por/swissinfo.html?sitesect=105&sid=9441583&ty=st>. Acesso em 14/9/2009.

na cidade de Miami há mais de uma década. Além do piloto, sua família também reside nos EUA. A atividade econômica desenvolvida pelo piloto de automobilismo proporciona um alto rendimento em salário, benefícios indiretos, contratos de patrocínio, premiações e demais formas de renda.²⁹

Segundo a denúncia fiscal por fraude tributária, o piloto brasileiro e sua irmã usavam uma empresa localizada na jurisdição do Panamá para receber parte do salário do piloto e, dessa forma, evitar a tributação do imposto de renda da pessoa física. Durante três anos, o piloto teria recebido 90% de seus rendimentos por meio de pagamentos efetuado pela equipe de automobilismo diretamente para sua empresa no Panamá e, apenas 10% pagos diretamente para sua pessoa física. A família Castro Neves teria, ainda, se utilizado de estrutura financeira holandesa para triangular receitas financeiras para o custeio das despesas do piloto nos EUA.

A empresa panamenha teria atuado, ainda, celebrando contratos de patrocínio com empresas no Brasil. Essa empresa utilizou os direitos de imagem do piloto, enquanto ele receberia diretamente das mesmas empresas valor bastante inferior. A promotoria do caso procurou comprovar que o piloto brasileiro controlava de fato a empresa panamenha. A estratégia da defesa foi de negar o controle da empresa pelo piloto e, assim, descaracterizar as acusações de fraude fiscal.

Não obstante o piloto fosse residente fiscal nos EUA, a Receita Federal brasileira abriu investigação contra o piloto para averiguar crimes contra a ordem tributária e contra o sistema financeiro. O crime de evasão de divisas estaria ligado ao fato de o piloto, diretamente, e por meio da empresa panamenha, ter recebido valores de empresa brasileira e devolvido parte para a mesma empresa, por via indireta. A questão do patrocínio ainda não foi resolvida pelo Fisco brasileiro.

Após 12 semanas de julgamento numa corte de Miami, o piloto e sua irmã foram absolvidos dos crimes de sonegação fiscal. Aguardam, todavia, a decisão sobre o crime de conspiração, equivalente ao crime de formação de quadrilha na legislação brasileira. O piloto responde por tal delito pela associação com sua irmã, seu pai e seu advogado com o intuito de alcançar objetivo delituoso. A expectativa, diante da decisão de absolvição do caso de evasão, é de inocência diante da absolvição do delito principal de sonegação fiscal.

A questão que se coloca é saber se o Fisco americano poderia ou não tributar os pagamentos realizados pela equipe de automobilismo à empresa panamenha, sob a alegação de que o piloto seria o beneficiário econômico efetivo dessa entidade, muito embora não houvesse prova efetiva de titularidade da sociedade localizada em paraíso fiscal. O que se criticou foi o uso de uma estrutura societária com ações ao portador como interposta pessoa para pagamentos decorrentes da atividade econômica exercida pelo piloto. A empresa panamenha teria sido criada e controlada por pelo menos um integrante da família Castro Neves.

As características do caso indicam que o piloto, pessoa física, e especialmente a empresa panamenha, tinham ligação relevante entre si e com os EUA a ponto de se sujeitarem à tributação naquele Estado em relação aos rendimentos oriundos da

²⁹ SI.Com. Disponível em: http://sportsillustrated.nnn.com/2009/writers/michael_mccann/03/10/hello/index.html. Acesso em 14/9/2009.

equipe de Fórmula Indy e de patrocínio. O fato é que o Fisco americano exigiu o recolhimento do imposto de renda sobre os rendimentos em questão, por descon siderar a figura da empresa panamenha como estrutura societária válida e autôno ma em relação ao piloto de automobilismo.

A defesa do piloto argumentou que empresa e piloto têm personalidades dis tintas e tinham apenas objetivos comuns na exploração da atividade empresarial do piloto. Segundo a defesa que resultou vitoriosa, a empresa no Panamá pertenc ia ao pai do piloto, homônimo do filho, daí resultar a confusão de interpretação quanto ao suposto beneficiário econômico.³⁰

O Fisco americano, por sua vez, sustentou que a linha de argumentação da defesa não era senão uma teia de mentiras destinada exclusivamente para evitar a condenação do piloto. Não seria crível num cenário razoável, que o piloto dividisse rendimentos do seu trabalho, em maior proporção, com seu progenitor. Ademais, se assim fosse, não haveria motivo de utilizar empresa em paraíso fiscal para ocul tar o fato, uma vez que o pai do piloto sequer era residente fiscal nos EUA.

Percebe-se, portanto, que esse caso envolve a discussão acerca da ligação exis tente entre o piloto e empresa beneficiária de rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos, além de questões ligadas a direitos de personalidade, estruturas de planejamento fiscal e países com tributação favorecida e sigilo fiscal. Prevaleceu nesse caso, ao menos no julgamento que se tem notícia, a tese da defe sa. O pai do piloto teria sido o dono da empresa e controlador, de modo que ne nhum valor recebido seria tributável na pessoa de seu filho. Em que pese pouco crível a tese de que parte dos rendimentos do trabalho do piloto foi direcionada à empresa do pai, não residente nos EUA, a substância não foi suficiente para suplan tar a forma, mantido o planejamento tributário afinal.

6. Caso Agassi

No caso *Robinson (Her Majesty's Inspector of Taxes) v. Agassi*, a Câmara dos Lordes, a mais alta corte do Reino Unido decidiu, por maioria de quatro votos a um, que os pagamentos de patrocínio feitos para a Agassi Enterprises deveriam ser tributados no Reino Unido, apesar das fontes pagadoras serem empresas estran geiras e o tenista não ser residente ou domiciliado neste Estado.³¹ Nos termos des sa decisão, as disposições da *Sections 555 (2) do UK Income and Corporation Taxes Act 1988* não poderiam ser limitadas pelo princípio da territorialidade.

A decisão por maioria dos julgadores do caso, na Câmara dos Lordes, acatou a argumentação do Fisco britânico no sentido de que se a presença tributária das empresas que realizaram os pagamentos fosse efetivamente um elemento essencial

³⁰ SI.Com. Disponível em: http://sportsillustrated.nnn.com/2009/writers/michael_mccann/03/10/hello/index.html. Acesso em 14/9/2009.

³¹ <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200506/ldjudgmt/jd060517/agasro-1.htm> Acesso em 29/09/2006. O caso em questão foi julgado pela Câmara dos Lordes, 17 de maio de 2006. Participaram do julgamento o Lorde Nicholls of Birkenhead, Lorde Hope of Craighead, Lorde Scott of Foscote, Lorde Walker of Gestingthorpe e Lorde Mance. Vale ressaltar que Andre Agassi havia obtido uma decisão favorável nesse caso, em 19 de novembro de 2004, quando do julgamento da questão pela Corte de Apelação - Case nº C3/2004/0829 - *Court of Appeal on Appeal from the High Court of Justice* - <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2004/1518.html>. Acesso em 29/10/2009.

para a incidência tributária, o planejamento tributário no sentido de evitar essa tributação seria recorrente. O pagamento do tributo tornar-se-ia, dessa maneira, segundo a expressão utilizada por um dos julgadores, voluntária. Como o legislador não poderia ter pretendido esse resultado, concluiu-se que o dispositivo legal deveria ser interpretado de modo a permitir a tributação independentemente da origem do pagamento e da residência do beneficiário do rendimento.

A decisão da Câmara dos Lordes não foi, no entanto, unânime. Um dos julgadores foi voto vencido. Seu voto foi a favor de Andre Agassi. Dentre seus principais argumentos, esse juiz alegou a distinção de duas modalidades de renda obtidas por esportistas. Os dispositivos legais abordados no caso, segundo o magistrado, foram criados para garantir que esportistas não residentes no Reino Unido fossem obrigados a pagar imposto de renda relativamente à remuneração pela sua participação em eventos neste Estado. Segundo esse dispositivo, um prêmio recebido por determinado atleta em um campeonato esportivo seria objeto de retenção do imposto de renda na fonte. Contudo, essa legislação não se aplicaria à renda de patrocínio, que é exatamente o caso da renda obtida por Andre Agassi da Nike e da Head.

O Lorde Scott of Foscote levantou dúvida acerca da aplicação ao caso da lei especial sobre esportistas e artistas. A *Income and Corporation Act* de 1988, seção 555 até 558, e o Regulamento do Imposto de Renda de 1987 têm especial provisão para esportistas e artistas. Esses diplomas teriam sido modificados parcialmente ao longo do tempo por outros dispositivos sem alterar sua essência. A questão posta seria se esses diplomas deveriam ser interpretados literalmente ou sistematicamente, a fim de estender sua aplicação a esportistas que não fossem residentes nem tampouco mantivessem atividade mercantil no Reino Unido. Em condições normais, esses dispositivos legais somente deveriam ter aplicação literal, porém não foi esse o entendimento da maioria.³²

O tenista Andre Agassi, famoso e bem sucedido tenista do circuito internacional dessa modalidade esportiva, efetuou um planejamento fiscal bastante comum. Ele jamais teve residência fiscal ou manteve negócios no Reino Unido. Jogou determinados torneios, em especial o de Wimbledon, na jurisdição britânica. O problema é que Agassi controlava, era sócio e beneficiário econômico da empresa homônima Agassi Enterprises Inc., cujo objeto social incluía contratar com fabricantes de roupas esportivas e equipamentos patrocínios do jogador, obtendo remuneração em contrapartida. Dois contratos relevantes foram postos em questão nesse julgamento: (a) um contrato com a Nike Inc. datado de 1º de janeiro de 1995; e (b) um contrato com a Head Sports AG, datado de 1º de janeiro de 1999. Com base nesses contratos, a empresa de Agassi recebeu rendimentos nos anos fiscais de 1998 e 1999. Tanto Nike quanto a Head não mantiveram residência fiscal, filial, agência ou estabelecimento permanente Reino Unido. Tampouco mantiveram atividades mercantis naquela jurisdição. Não efetuaram pagamento à Agassi Inc. no Reino Unido. Os pagamentos, porém, tiveram conexão na forma prescrita em lei re-

³² <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200506/ldjudgmt/jd060517/agasro-1.htm> Acesso em 29/9/2006. O caso em questão foi julgado pela Câmara dos Lordes, 17 de maio de 2006.

lacionada à *determinada atividade relevante (relevant activity)* desenvolvida por Agassi no Reino Unido.

O próprio Agassi teria declarado determinados rendimentos recebidos da Nike e da Head no ano de 1999, ano-base 1998, fatos que corroboraram com a aplicação da lei do esportista ao seu caso. A aplicação da lei do esportista ao caso é polêmica, uma vez que ela considera aquele não residente que tenha praticado atividade profissional ou mantido negócios no Reino Unido. Agassi teria visitado o país algumas vezes e lá jogado alguns torneios. Essa atividade poderia, então, ser considerada relevante o suficiente para atrair a manifestação de riqueza para aquele país. Por outro lado, os juízes da Câmara dos Lordes tiveram que considerar se os pagamentos efetuados por empresas estrangeiras a empresa estrangeira, porém, de alguma forma relacionada à atividade praticada pelo tenista no Reino Unido, teriam como ser tributados pela autoridade fiscal britânica naquelas circunstâncias.

Em que pese o voto em favor de Agassi, prevaleceu o entendimento de que a previsão da legislação britânica não poderia ser limitada pelo princípio da territorialidade. Essa interpretação é bastante discutível do ponto de vista das regras de Direito Tributário internacional. Note-se que a Inglaterra tem, como diversos países europeus, dois pesos e duas medidas sobre planejamento fiscal. Por um lado, combate o planejamento tributário que se utilize de estruturas em jurisdições de tributação privilegiada. Por outro, esses países criam artifícios de incentivo que dão, afinal, verdadeiro privilégio a determinadas categorias de contribuintes.³³

O caso Agassi teve a particularidade de admitir que o entretendedor ou esportista que adquira rendimentos advindos de contratos de patrocínio relacionados à sua atividade esportiva desenvolvida no Reino Unido, não poderá evitar a tributação por meio de estruturas jurídicas que garantam o pagamento no exterior por empresas não residentes ou com atividades, negócios ou patrimônio na jurisdição britânica. O Modelo OCDE sobre renda e capital teria sido infringido pela decisão da Câmara dos Lordes no caso Agassi?

É relativamente óbvio que o jogador de tênis do circuito mundial, principalmente na condição de Agassi, não ganhe por apresentação em torneio. Tampouco se admite que ele se restrinja aos ganhos de premiação distribuídos pelos organizadores de torneios de tênis, em caso de vitória ou boa colocação. Sabe-se que seus patrocinadores pagam para que ele divulgue seus produtos durante o circuito mundial, em todas as ocasiões em que ele tenha aparição pública. Essa riqueza, segundo entendeu a Corte britânica, manifesta-se, ao menos parcialmente, durante a apresentação de Agassi nos torneios que disputa no Reino Unido. As limitações territoriais para o exercício do poder de tributar teriam, então, encontrado justificativas para serem ampliadas substancialmente.

7. Caso Valentino Rossi

A residência fiscal de Valentino Rossi em Londres permitiu que ele tirasse proveito de uma condição fiscal que lhe permitisse declarar os ganhos auferidos no

³³ <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200506/ldjudgmt/jd060517/agasro-1.htm> Acesso em 29/9/2006. O caso em questão foi julgado pela Câmara dos Lordes, 17 de maio de 2006.

Reino Unido e evitar a tributação sobre os contratos de *merchandising* e patrocínio mantidos fora da jurisdição britânica. O formato fiscal escolhido por Rossi foi o conhecido “residente não domiciliado”.

O Ministério das Finanças italiano acusou, então, Valentino Rossi de se transferir para Londres em 2000 e, assim, criar uma residência mais ou menos fictícia em Mayfair. Rossi, um dos mais bem sucedidos esportistas na Itália, pagou somente 629 libras esterlinas para o Fisco britânico em 2001, o ano que ele ganhou seu primeiro título mundial na categoria de MotoGP. No período de 2000 até 2004 o piloto teria sonogado, ainda segundo as alegações do Fisco italiano, a quantia de 112 milhões de euros. A agência italiana de impostos cobrou de Rossi o valor de 80 milhões de libras esterlinas, considerados os impostos atrasados e multa. A exigência fiscal poderia subir em 26 milhões de libras se fossem considerados, também, os rendimentos do piloto nos anos de 2005 e 2006.

O Caso Valentino Rossi retoma um debate bastante comum na Alemanha acerca da fraude fiscal praticada por determinados esportistas que fingem viver em determinada jurisdição, quando passam a maior parte do tempo em jurisdição de onde saíram justamente para evitar a pesada tributação. Esse foi o caso do tenista Boris Becker que, embora residente fora da Alemanha, passava a maior parte do tempo em Munique. Outros casos semelhantes ainda são discutidos nessas jurisdições envolvendo pilotos de Fórmula 1, como os irmãos Schumacher.

O piloto Valentino Rossi preferiu, entretanto, celebrar um acordo com as autoridades italianas em 2008 para encerrar o caso fiscal. Ele concordou em pagar 19 milhões de euros relativos ao período de 2001 até 2004. Outro acordo foi celebrado pelo período de 2005 até 2006. Com esse acordo fiscal, Rossi volta a ser residente fiscal na Itália, abandonando o planejamento tributário efetuado no Reino Unido. Ao contrário do caso Agassi em que não se questionou a forma ou substância, Rossi teve seu planejamento tributário desconsiderado com base na presunção de que ele passava a maior parte do tempo na Itália e a residência fiscal no Reino Unido se tratava de mero planejamento fiscal com o intuito determinado de excluir a base tributária italiana de seus rendimentos de piloto. A subjetividade das considerações fiscais italianas preocupam aqueles defensores da segurança jurídica e do Estado de Direito. Quando se admite presunções interpretativas em matéria fiscal se está em pleno arbítrio.

8. Casos Felipe Scolari

A interposição de pessoas jurídicas dentre esportistas é bastante frequente também no Brasil. Mesmo em negócios jurídicos envolvendo apenas partes residentes e domiciliadas no território brasileiro, as autoridades fiscais se manifestam em relação à prestação de serviços de esportistas e artistas. Nesses casos, o Conselho de Contribuintes analisa a utilização de estruturas societárias para contratar serviços considerados como personalíssimos.

Luiz Felipe Scolari, ex-técnico da seleção brasileira de futebol, teve por duas ocasiões a apreciação das autoridades fiscais sobre seus rendimentos. Ele sofreu autuações fiscais por omissão de rendimentos de trabalho na apuração do imposto de renda em relação a pagamentos recebidos por empresa da qual era sócio, por clubes e agremiações esportivas. Consta num primeiro acórdão proferido pelo Pri-

meiro Conselho de Contribuintes no julgamento do caso que o contrato celebrado entre a referida empresa e a Sociedade Esportiva Palmeiras previa que aquela prestaria serviços de treinamento da equipe profissional de futebol obrigatoriamente por meio de seu sócio, o técnico de futebol em questão. O Conselho entendeu que são rendimentos da pessoa física para fins de tributação do imposto de renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações. No primeiro caso, o Conselho de Contribuintes entendeu que não ocorrera a simulação, uma vez incomprovado o conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, por meio de empresa constituída para prestar serviços de treinamento de equipe profissional de futebol.³⁴

Num segundo caso julgado pelo Conselho de Contribuintes contra o mesmo técnico de futebol, o resultado foi distinto. O Conselho entendeu tributável como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício. Independe para essa consideração a denominação que se lhe dê, bem como o fato da relação ter sido contratada entre pessoas jurídicas, prevalecendo a natureza dos rendimentos. Os serviços foram realizados de forma individual e personalíssima, razão pela qual se considerou a remuneração prevista contratualmente como rendimento tributável na pessoa física do sócio - técnico de futebol - em sua Declaração de Ajuste Anual e não como rendimento da empresa da qual este era sócio. Não obstante o resultado negativo, o Conselho julgou parcialmente procedente o recurso, admitiu a compensação dos impostos pagos pela empresa do técnico LF Promoções com aqueles devidos pela pessoa física do técnico. Também reduziu a multa de ofício para 75% sobre os rendimentos originalmente declarados pela empresa, por entender não se configurar o evidente intuito de fraude com o planejamento fiscal.³⁵

Note-se que entre o primeiro e o segundo julgamentos, o Conselho de Contribuintes modificou seu entendimento para considerar o serviço de técnico de futebol personalíssimo e, como tal, passível de tributação apenas na pessoa física do contratante. Desconsiderou, então, qualquer planejamento fiscal que tivesse por finalidade dividir os rendimentos da atividade do técnico no exercício de sua profissão. O uso de estruturas jurídicas, porém, não foi considerado fraudulento ou simulado, fato que resultou na diminuição significativa da penalidade.

9. Caso Donizete

O caso Donizete foi apreciado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. A Quarta Câmara decidiu negar provimento ao recurso do

³⁴ Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. Processo nº 11020.003823/2003-26. Recurso nº 141.697. Matéria: IRPF - Ex(s): 1999. Recorrente: Luiz Felipe Scolari. Recorrida: Quarta Turma/DRJ em Porto Alegre - RS. Seção de 20 de outubro de 2004. Acórdão nº 106.14-244. Formalizado em 6/12/2004.

³⁵ Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. Processo nº 11020.002220/2004-98. Recurso nº 144.929. Matéria: IRPF - Ex(s): 2000 a 2003. Recorrente: Luiz Felipe Scolari. Recorrida: Quarta Turma/DRJ em Porto Alegre - RS. Seção de 11 de agosto de 2005. Acórdão nº 104.20-915. Formalizado em 13/9/2005.

jogador, por entender tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independente da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e de percepção das rendas. O que importa, segundo a decisão, é o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.³⁶

Para a Corte administrativa, o jogador de futebol presta serviços de forma pessoal. Seus rendimentos, portanto, devem ser tributados na pessoa física. Os rendimentos decorrentes de direitos de arena ou da cessão de direito ao uso de imagem, integram a renda do jogador de futebol. Os mecanismos jurídicos utilizados para evitar a tributação são irrelevantes e foram desconsiderados nessa decisão. Nesse caso, foi considerado o evidente intuito de fraude para condenar o contribuinte ao pagamento da multa de ofício qualificada em 150%. O uso de empresas com o propósito de dissimular o recebimento de remuneração por serviços prestados caracterizou, na opinião da maioria dos julgadores, simulação.

A empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda., utilizada para receber os valores correspondentes à atividade econômica desenvolvida pelo futebolista seria uma empresa *guarda-chuva*, com sócios que nela ingressavam e dela saíam de acordo com os interesses do clube de futebol. O fato da empresa se prestar unicamente para encobrir os rendimentos dos jogadores e não ter sido constituída pelo jogador, individualmente, a fim de nela administrar seus direitos esportivos, foi determinante na configuração da simulação. O rendimento do trabalho do jogador, de qualquer sorte, seria considerado tributável na pessoa física, a exemplo do que ocorreu no segundo caso Felipão. A atividade econômica do jogador de futebol na prestação de serviços ao clube é considerada personalíssima e, conseqüentemente, desconsideradas quaisquer outras formas jurídicas ou denominações que tenham por função diminuir o impacto fiscal do contribuinte. Há, porém, uma relativa hipocrisia nas considerações da Corte Constitucional quanto ao planejamento fiscal adotado pelo futebolista.

10. Conclusão

Os casos relatados neste trabalho revelam algumas tendências dos sistemas fiscais modernos em buscar novas fontes de tributação. Retratam, por outro lado, um preocupante futuro para o planejamento tributário nacional e internacional. Há, ainda, como pano de fundo da polêmica tributação do esportista, a prevalência da concorrência nem sempre leal entre jurisdições de tributação favorecida e até mesmo entre jurisdições de tributação ordinária. A consideração de renda para esses profissionais do esporte passa, afinal, por efetivas alterações conceituais.

Embora os desfechos dos casos acima passem necessariamente por uma análise da legislação local, tem-se que a exigência fiscal em boa parte dos casos não parece se justificar em razão da ausência de um critério de conexão ou em função da residência fiscal, considerada exclusivamente. Os planejamentos fiscais tampou-

³⁶ Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes. Quarta Câmara. Processo 10825.001450/2005-92. Recurso nº 149.697. Matéria: IRPF - Ex(s): 2001 e 2002. Recorrente: Donizete Francisco de Oliveira. Recorrida: 7ª Turma/DRJ em São Paulo/SP. Seção de 18 de outubro de 2006. Acórdão nº 104.21-954.

co foram suficientemente explorados para serem desconsiderados. O que pesou, na maioria dos casos, foi a consideração da renda do esportista como fruto de relação de trabalho exercido em caráter pessoal.

A identificação da fonte de produção de um rendimento decorrente da cessão de um bem imaterial - direito de uso de imagem - num contexto internacional é tarefa árdua e que dá margem a uma tributação desconforme com a real capacidade econômica do sujeito passivo.

Defende-se, mesmo que utopicamente, a criação de um órgão supranacional para resolver questões tributárias internacionais, a exemplo do que ocorre com a Corte Internacional de Justiça da Organização das Nações Unidas, com sede em Haia. A decisão da corte britânica, certamente seria objeto de intenso debate num órgão como esse. Até então, todas as tentativas de constituir esse órgão supranacional falharam, basicamente, pela mesma razão, que é o fato dos Estados relutarem em abrir mão de parte de sua soberania fiscal.³⁷ O que não se admite, afinal, é a hipocrisia de jurisdições que proíbem qualquer forma de planejamento fiscal ao mesmo passo de incentivarem planejamentos criados por elas mesmas. Observa-se nessa atitude clara infração ao princípio da igualdade na tributação.

³⁷ VAN RAAD, Kees. "International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application". *International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel*. Londres: Kluwer Law International Ltd., 2002, p. 219.