



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.728136/2010-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.722 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente VITÓRIA S/A E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2009

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando presente nos autos a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e períodos correspondentes, bem como a devida fundamentação legal, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

GRATIFICAÇÃO. BICHO.

Os valores pagos a título de “bicho” estão diretamente relacionados ao desempenho do atleta/treinador, servindo de incentivo em razão dos serviços prestados ao empregador, estimulando a produção de determinado resultado (vitória, empate, etc) por parte dos empregados. Patente, pois, a sua integração ao salário de contribuição, disposto no art. 28, I, da Lei nº 8.212/91.

DIREITO DE IMAGEM/ARENA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores convencionados no contrato de licença de uso de imagem restringem-se à participação coletiva do atleta em espetáculo desportivo transmitido ou retransmitido por emissoras televisivas ou de rádio, não podendo serem considerados como remuneração oriunda do contrato de trabalho.

LUVAS. JOGADOR DE FUTEBOL.

Pagamento do bônus de contratação, luvas. Utilização pelas empresas com objeto de atrair atletas. Trata-se de verba não abrangida pelo conceito de salário de contribuição uma vez que não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, da Lei 8.212/91.

COMISSÃO TÉCNICA. TÉCNICO. TREINADOR DE CLUBE PROFISSIONAL DE FUTEBOL. CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA EXERCÍCIO E PAGAMENTO DOS SERVIÇOS. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. POSSIBILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS FIRMADOS.

É lícita a constituição de pessoas jurídicas tendo por objeto a atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, técnicos e comissão técnica, bem como relacionados com a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca ou som da voz.

MULTA AGRAVADA. NÃO PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. NÃO CABIMENTO. DESAGRAVAMENTO.

Deve-se desagravar a multa de ofício, pois o Fisco já detinha informações suficientes para concretizar a autuação. Assim, o não atendimento às intimações da fiscalização não obstou a lavratura do auto de infração, não criando qualquer prejuízo para o procedimento fiscal. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para (i) excluir os levantamentos CT, CT2 e TC, referentes aos valores pagos às pessoas jurídicas (Treinador e Comissão Técnica), vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro; (ii) por maioria de votos em dar provimento em parte para exonerar os valores atinentes ao direito de imagem/arena e luvas constantes no Levantamentos DI, DI2 e ID, pagos às pessoas jurídicas. Vencido o conselheiro Ivacir Julio de Souza que entendeu que a atuação se subsume ao comando do artigo 87 da Lei 9.616/98; (iii) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para manter a incidência dos valores pagos a título de aluguel e auxílio moradia às pessoas físicas de André Zaros, Armando Bracali e Wagner Mancini; (iv) por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso para determinar o desagravamento da multa de ofício; (v) por maioria de votos, em dar provimento parcial para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96). Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 15-30.385, fls. 684/703, que julgou improcedente a impugnação ofertada, para manter incólume o crédito tributário consubstanciado no DEBCAD 37.201.937-4, referente ao período de 01/2008 a 06/2009, no valor de R\$ 1.776.289,51 (um milhão setecentos e setenta e seis mil duzentos e oitenta e nove reais e cinquenta e um centavos).

A presente autuação almeja o recolhimento das contribuições sociais a cargo da empresa referentes a **Outras Entidades e Fundos (Terceiros – SESC, INCRA, SEBRAE e Salário-Educação), não declaradas em GFIP**, relativas:

- a) às diferenças mensais das folhas de pagamento a título de salários e anuênios, não declaradas em GFIP, assim como os valores referentes ao 13º salário do ano de 2008 (Levantamentos GN, NG, NG2 e ST);
- b) às diferenças mensais entre as folhas de pagamento e valores pagos através de notas fiscais de prestação de serviços relativos ao pagamento de direito de imagem, arena e luvas, eis que tais verbas tem sua origem no contrato de trabalho, na condição de profissional empregado vinculado ao clube, vinculando à sua execução, revelando o caráter salarial/remuneratório (Levantamentos DI, DI2 e ID);
- c) às diferenças mensais entre as folhas de pagamento e a contabilidade relativa aos valores pagos a título de aluguel/auxílio moradia aos atletas de futebol profissional (Levantamentos AL e LA);
- d) às diferenças mensais entre as folhas de pagamento e a contabilidade relativa aos valores pagos a título de gratificação (“bicho” e “luvas”), eis que embora seja individual, apesar de resultar de um trabalho coletivo desportivo, seu pagamento está condicionado ao êxito do clube (vitória, empate, classificação), integrando a remuneração dos atletas para todos os fins tributários e previdenciários (Levantamentos GT, GT2 e TG);
- e) contribuições patronais incidentes sobre os valores pagos à comissão técnica (treinador e seus auxiliares), considerados segurados empregados nos termos da Lei nº 8.650/93, pagos através de notas fiscais de prestação de serviços relativo aos serviços prestados, premiação, gratificação, auxílio moradia ou aluguel (Levantamentos CT, CT2 e TC);
- f) contribuição patronal incidentes sobre as remunerações pagas mensalmente a **Haroldo Ramos Tavares**, caracterizado como

Documento assinado digitalmente em 31/12/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 31/12/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 03/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 04/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

segurado empregado, eis que foi identificado pagamento referente ao 13º salário, além da constatação de que ele é o responsável pela administração do estádio. Ainda pode ser esclarecido que a partir de 01.10.09, ele foi admitido como empregado, com salário mensal de R\$ 3.601,00, conforme RAIS de 2009. Seus pagamentos eram contabilizados em contas diversas, seja na conta referente aos serviços prestados por pessoas físicas, adiantamentos concedidos, manutenção de veículos, material de expediente, conservação e manutenção, medicamentos e serviços de terceiros pessoas jurídica (Incluído nos Levantamentos GN, NG e NG2).

Segundo o Relatório Fiscal, fls. 113/147, o contribuinte é sociedade anônima de capital fechado que tem por objeto difundir, aprimorar e gerir atividades de futebol, conforme estatuto registrado na JUCEB.

Declara também que o Vitória SA contém dois estabelecimentos. No 0001 (matriz) estavam alocados os empregados da antiga Sede e Diretoria e no estabelecimento 0002 (filial) estavam alocados todos os atletas, a comissão técnica e os empregados da Toca do Leão. Todos os empregados foram transferidos para o Esporte Clube Vitória, CNPJ 15.217.003/0001-59, **a partir de 01/07/2009**, apesar da desfiliação da FBF – Federação Baiana de Futebol ter ocorrido em 19/02/2009.

Portanto, afirma que o Vitória S.A. ao efetuar sua desfiliação da FBF em 19/02/2009 perdeu a condição de clube de futebol profissional passando a contribuir para a Previdência Social como empresa em geral, classificada no FPAS 566.

Essa conclusão decorre do disposto no art. 257 da IN n. 971/2009 que afirma que *Ocorrendo a desfiliação da respectiva federação, mesmo que temporária, deixa de ocorrer a substituição referida no art. 249, caso em que o clube de futebol profissional passará a efetuar o pagamento da contribuição patronal na forma e no prazo estabelecido para as empresas em geral, devendo a federação comunicar o fato ao CAC ou AFR jurisdicionante de sua sede.* Da mesma forma seria a redação do art. 336 da IN SRP n. 03/2005.

Todos os fatos geradores por não terem sido declarados nas GFIP ensejaram a lavratura do AI com multa de 75% sobre o valor das contribuições apuradas e a aplicação de multa de ofício agravada em 50% **apenas a partir de 12/2008**, sobre o valor das contribuições apuradas uma vez que intimada, a empresa não prestou todos os esclarecimentos e informações solicitadas até a data do lançamento (parágrafo 2º do art. 44).

Para as competências de 01/2008 a 11/2008 aplicou-se a multa de 24%.

O Auditor ainda arrolou como solidário em razão da caracterização de Grupo Econômico, o Esporte Clube Vitória, CNPJ 15.217.003/0001-10. Vários foram os argumentos para o fiscal caracterizar o grupo econômico, dentre eles:

- a) Após alteração contratual do contribuinte principal, foi promovida constituição de entidades interligadas entre si e controladas direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas;

- b) O grupo utiliza alternada ou concomitantemente os mesmos empregados, os mesmos espaços, os mesmos atletas, havendo confusão patrimonial, inclusive com relação à pagamento de despesas e transferências;
- c) As entidades se alternam na filiação à FBF;
- d) Ambas possuem o mesmo endereço, na Av. Artemio Castro Valente, 1 – Canabrava – Salvador – Bahia – Toca do Leão;
- e) O exercício da administração pelos mesmos diretores.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa Vitória S.A. contestou a autuação por meio de instrumento de fls. 571/606.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 6ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Salvador, DRJ/SDR, prolatou o Acórdão nº 15-30.385, fls. 684/703, a qual julgou **improcedente a impugnação** ofertada para manter incólume o crédito tributário, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2009

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO AOS SEGURADOS EMPREGADOS. EXIGÊNCIA. NÃO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviço. O atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições acarreta o lançamento do crédito, na forma da Lei Orgânica da Seguridade Social e de sua regulamentação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontrarem plenamente assegurados.

AJUDA DE CUSTO, AUXÍLIO MORADIA E GRATIFICAÇÃO. LISTA DE EXCLUSÃO. PARCELAS NÃO INTEGRANTES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

Constitui salário de contribuição, para o empregado, na forma da Lei Orgânica da Seguridade Social, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título,

durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Apenas não integram o salário de contribuição, para os fins da Lei, as parcelas ali fixadas, expressamente. As parcelas relativas a Ajuda de Custo, Auxílio Moradia e Gratificação, quando pagas em condições não previstas na Lei, não integram a referida lista de não incidência.

DIREITO DE IMAGEM (ARENA). NATUREZA JURÍDICA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

O direito de imagem, previsto no art. 42, caput e § 1º, da Lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé), vulgarmente chamado de 'direito de arena', tem nítido caráter salarial, uma vez que decorre do contrato de trabalho, tendo como fato gerador a prestação do serviço (partida de futebol) por parte do obreiro (atleta de futebol). A contraprestação nesse sentido é de natureza trabalhista, constituindo, também, salário de contribuição, para o empregado, na forma da Lei Orgânica da Seguridade Social.

INCRA.

Todos os empregado são obrigados a contribuir para o INCRA sobre a folha de salários.

SESC. SENAC. SEBRAE.

São devidas as contribuições para o SESC, o SENAC e SEBRAE das empresas enquadradas no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio.

TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Incide taxa SELIC sobre contribuições sociais recolhidas em atraso, as quais estão previstas na legislação específica.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PAF. PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA, DE JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS E DE PROCEDIMENTO DE INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO PROFISSIONAL DOS PATRONOS DA CONTRIBUINTE. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

De acordo com o PAF, salvo condições ali expressas, a prova documental será apresentada na impugnação, ficando precluso o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Durante a fase litigiosa do procedimento administrativo, a lei determina que as intimações sejam feitas por via postal, ou por qualquer outro meio ou via, porém com prova de recebimento, exclusivamente, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente, Vitória S/A., interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 713/749, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Nulidade do acórdão uma vez que somente após a CBF ter regularizado os registros, substituindo a gestão e administração da prática do Futebol Profissional para o Esporte Clube Vitória, é que foi liberado o Vitória S.A., das obrigações previdenciárias de seus segurados e dela própria, que deu-se apenas em 01/07/2009;
2. A autuação não é clara;
3. É necessária a realização de perícia para demonstrar que a FBF quitou as contribuições sob exigência
4. Impugna a contribuição a terceiros em especial SESC, SENAC, SESI, SENAI, SEBRAE e INCRA por não enquadrar-se na área de atuação das respectivas atividades;
5. O enriquecimento ilícito do Estado;
6. A necessária análise dos princípios constitucionais para o presente caso;
7. A inaplicabilidade de juros capitalizados e a Taxa Selic Concomitante;
8. A Confiscatoriedade da multa

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Conforme documentos de fl., tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA NULIDADE DE FALTA DE CLAREZA – DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Uma análise superficial da autuação é suficiente para evidenciar a clareza na descrição dos fatos e nos fundamentos legais. O Auto de Infração faz expressa menção aos dispositivos legais infringidos, constantes no Relatório Fiscal. Ademais, o Relatório Fiscal consignou detalhadamente os levantamentos que compõem o processo em epígrafe, narrando as razões fáticas e legais, não vislumbrando, pois, qualquer restrição ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

Portanto, não merece acolhida a alegação de cerceamento do direito de defesa por ausência de menção ao dispositivo legal infringido ou de clareza na descrição dos fatos.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

A Recorrente alega, dentre os argumentos elencados, a violação a princípios constitucionais, além da multa revestir-se de caráter confiscatório, nos termos do art. 150, IV, da Carta Magna.

Ocorre, entretanto, que ao contrário do que pretende a Recorrente, não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF afastar a aplicação de uma lei sob a alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula n. 1 do CARF, *verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”

Mister destacar que os incisos I e II do Parágrafo único do art. 62 do Regimento Interno do CARF trazem exceções a essa regra, contudo, não se aplicam ao caso em tela. Por esses motivos, este julgador não irá se pronunciar acerca das alegações de inconstitucionalidades se não estiverem nas exceções acima, portanto, não subsistem tais argumentos.

DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS

Em que pese, para a fiscalização, a ocorrência de desfiliação por parte da empresa, tal fato é irrelevante para o deslinde da presente controvérsia eis que tal fato afeta tão somente ao recolhimento das contribuições referentes a cota patronal, conforme dispõe o § 6º do art. 22, da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Art. 22. *A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

(...)

§ 6º *A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Portanto, quanto às demais contribuições devidas pelas associações desportivas, impõe-se o recolhimento na forma das empresas em geral, sendo devidas, pois, as contribuições destinadas a Terceiros, nos termos dos arts. 33 e 37 da Lei nº 8.212/91, a seguir transcritos:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Neste sentido, segue a jurisprudência administrativa no tocante à procedência das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/2003

(...)

FNDE - SESC - INCRA - SEBRAE - CLUBE DE FUTEBOL

Os clubes de futebol estão obrigados a recolher contribuições destinadas ao FNDE, SESC, INCRA e SEBRAE.

CLUBE DE FUTEBOL - EMPRESA

Conforme expressa determinação legal, os clubes de futebol, como associações ou entidades de qualquer natureza ou finalidade, equiparam à empresa para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias e destinadas aos terceiros.

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Processo nº 36266.010185/2006-91. Acórdão nº

2402-00.423. Sessão de 25 de janeiro de 2010. Conselheira
Relatora Ana Maria Bandeira)

Nesta diapasão, não há cabimento a diligência requerida pelo Recorrente para apurar o pagamento das contribuições em epígrafe pela Federação Brasileira de Futebol, posto que a ela não lhe é imputada a responsabilidade sobre tal rubrica.

DOS PAGAMENTOS EFETUADOS A HAROLDO RAMOS TAVARES

Segundo Relatório Fiscal, fls. 113/147, Haroldo Ramos Tavares foi caracterizado como segurado empregado, pela fiscalização, através da identificação de pagamento de 13º salário contabilizado na conta “Provisão de 13º Salário” em seu nome, rubrica típica devida somente aos segurados empregados.

Relata que seus pagamentos eram contabilizados em contas diversas, seja na conta referente aos serviços prestados por pessoas físicas, adiantamentos concedidos, manutenção de veículos, material de expediente, conservação e manutenção, medicamentos e serviços de terceiros pessoas jurídica. Ainda pode ser esclarecido que a partir de 01.10.09, ele foi admitido como empregado, com salário mensal de R\$ 3.601,00, conforme RAIS de 2009.

Ademais, a partir de 10/2009 o senhor Haroldo foi formalmente contratado como empregado.

Verifico nos autos que constam comprovantes de pagamentos realizados tendo como favorecido o senhor Haroldo Ramos Tavares, fls. 368/372, juntamente com recibos de “Prestação de Serviços”.

Em análise ao Recurso Voluntário interposto, percebe-se que o recorrente é silente quanto à esta imputação.

Por tais razões e em decorrência das provas acima trazidas à lume, entendo por procedente a imputação da fiscalização, não tendo o contribuinte logrado êxito em apresentar contraprova capaz de infirmar tais alegações.

DA DIFERENÇA DE FOLHA DE EMPREGADOS APURADA

Quanto aos empregados, as bases de cálculo foram apuradas nas folhas de pagamento, fls. 165/367, não declarados em GFIP, objeto dos seguintes levantamentos:

- GN – FOLHA NÃO DECLARADA GFIP (03/2009 a 06/2009);
- NG – FOLHA NÃO DECLARADA GFIP (01/2008 a 11/2008);
- NG2 – FOLHA NÃO DECLARADA GFIP (12/2008 a 02/2009);
- ST – DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO 2008.

Conforme já ventilado nos tópicos anteriores, a previsão legal para a incidência dessas contribuições está no 21, parágrafo 2º da Lei 8.212/91, sendo plenamente plausível sua exigibilidade. Outrossim, o contribuinte não trouxe qualquer contraprova ou argumento para infirmar as imputações da fiscalização.

ALUGUEL E AUXÍLIO MORADIA

Conforme informado no relatório fiscal, os valores foram compilados nos levantamentos:

- AL – ALUGUEL – PERÍODO 01/2008 a 09/2008;
- AL2 – ALUGUEL – PERÍODO 12/2008 a 02/2009;
- LA – ALUGUEL – PERÍODO 03/2009 a 06/2009.

Quanto aos valores autuados pela fiscalização para a incidência de contribuições previdenciárias referente a despesas de aluguel/auxílio moradia ofertada pelo empregador em benefício dos seus empregados – ***in casu os atletas de futebol, apenas***, verifica-se a correta procedência da autoridade fiscal, apuradas em contabilidade e folha de pagamento (item 3.8 do REFISC).

A jurisprudência administrativa é unânime em afirmar que os valores pagos sob o título desta rubrica integra indiretamente o salário sob a forma de utilidades, eis que constituem um *plus* ao empregado, não se revestindo de caráter imprescindível para a prestação dos serviços empregatícios, denotando, pois, feição retributiva.

Desse modo, o art. 28, I, da Lei nº 8.212/91 assim dispõe acerca do salário de contribuição:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, **os ganhos habituais sob a forma de utilidades** e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Ademais, esta Turma como outros precedentes são neste sentido, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO-UTILIDADE – ALUGUEL RESIDENCIAL - CONFIGURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores habitualmente pagos pelo empregador por imóveis locados em grande centro urbano em benefício de empregados ocupantes de cargos de gerência ou de administração, integra o salário de contribuição nos termos do art. 28, I, da Lei 8.212/1991.

(...)

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária. Processo nº 10283.006925/2007-73. Acórdão nº 2403-00.031. Sessão de 29 de abril de 2010. Conselheiro Relator Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

(...)

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO-UTILIDADE – ALUGUEL RESIDENCIAL - CONFIGURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores habitualmente pagos pelo empregador por imóveis locados em grande centro urbano em benefício de empregados, integra o salário de contribuição nos termos do art. 28, I, da Lei 8.212/1991.

(...)

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária. Processo nº 13016.000679/2007-94. Acórdão nº 2403-00.03. Sessão de 29 de abril de 2010. Conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

(...)

ALUGUEL. SALÁRIO INDIRETO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive àqueles recebidos a título de utilidade.

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Processo nº 14489.000052/2007-30. Acórdão nº 2401-00.594. Sessão de 20 de agosto de 2009. Conselheiro Redator Designado Kleber Ferreira de Araújo)

Portanto, tem-se devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de aluguel/auxílio moradia.

GRATIFICAÇÃO – BICHO E LUVAS

Os valores a que se referem o levantamento “GRATIFICAÇÃO”, segundo relata a autoridade fiscal, está relacionado ao pagamento de “Bicho” e “Luvas”, **valor pago ao**

atleta, apurados na folha de pagamento (item 3.9 do REFISC) que está condicionado ao êxito eventualmente obtido em campo.

Os valores foram compilados nos seguintes levantamentos:

- GT – GRATIFICAÇÃO – PERÍODO 01/2008 a 05/2008;
- GT2 – GRATIFICAÇÃO – PERÍODO 12/2008 a 01/2009;
- TG – GRATIFICAÇÃO – COMPETÊNCIA 04/2009.

Conforme pode ser verificado no Demonstrativo Analítico de Débito, tal levantamento foi verificado em todas as competências do período de apuração, o que afasta a eventualidade da remuneração, e a exceção do art. 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91.

Portanto, verifica-se que o “bicho” está diretamente relacionado ao desempenho do atleta/treinador, servindo de incentivo em razão dos serviços prestados ao empregador, estimulando a produção de determinado resultado por parte dos empregados.

Luvás é parcela que consiste na retribuição material paga pela entidade empregadora ao atleta profissional em vista da celebração de seu contrato de trabalho, seja originalmente, seja por renovação, integrante do salário do atleta.

Seu conceito encontra-se definido na então vigente Lei nº 6.354/76, em seu art. 12, na qual dispunha:

Art. 12 Entende-se por luvás a importância paga pelo empregador ao atleta, na forma do que for convencionado, pela assinatura do contrato.

Entendo que esta verba não integra o conceito de salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária, uma vez que tal pagamento é não habitual e tem como escopo influenciar o atleta a ingressar, no clube, de forma a superar a concorrência. Não está este valor atrelado à prestação dos serviços, mas sim, o contrário, trata-se, em verdade de prêmio, uma indenização, porque, o contratante visa estimular a retirada do atleta de outra ocupação anterior.

No mesmo sentido, destaco voto deste Conselho que ao analisar pagamento de Luvás/ Bônus de contratação, decidiu, por unanimidade de votos, pela sua não incidência, *in verbis*:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

...

DA NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O PAGAMENTO DE BÔNUS DE CONTRATAÇÃO Pagamento do bônus de contratação, luvás ou hiring bonus. Utilização pelas empresas com objeto de atrair grandes profissionais. Serve como forma de compensa, indenizar aquele profissional, incentivando ~~pedido de demissão de outra empresa. Trata-se de verba indenizatória, até porque não há prestação de serviço que~~

justifique a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91. No presente caso não se afigura o bônus de contratação como decorrente de prestação de serviços. Não incidência de contribuição previdenciária.

...

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. (assinado digitalmente) MARCELO OLIVEIRA - Presidente (assinado digitalmente) WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Mauros José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes.

(CARF. Processo 16327.001655/2010-32, Contribuinte BANCO SAFRA S.A. Relator: WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Nº Acórdão 2301-003.392)

No mesmo sentido, destaco trecho de obra especializada no tema (Contribuições Previdenciárias) em capítulo da lavra do conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, *in verbis*:

Independentemente do efeito causado por essas verbas, da influência que elas podem ter na decisão do profissional visado pela empresa, e até mesmo no seu posterior desempenho na companhia, tem-se que os valores pagos a título de hiring bonus são negociados entre a empresa e profissional visado e devidos antes do início das atividades laborais deste, não representando, em qualquer momento, uma remuneração ou contraprestação pelo trabalho prestado.

Por outro lado, não há também habitualidade em seu pagamento, que é realizado somente por ocasião da contratação do trabalhador.

Em razão disso não é possível vislumbrar a incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de hiring bonus, haja vista a ausência de remuneração pelo trabalho prestado e habitualidade no seu pagamento. (PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FREIRE, Elias Sampaio [Coord.] Contribuições Previdenciárias à Luz da Jurisprudência do CARF. São Paulo: 2012, MP Editora, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, p. 202/203)

Por fim, destaco precedente do Superior Tribunal do Trabalho

RECURSO DE REVISTA. ATLETA PROFISSIONAL. FUTEBOL. RESCISÃO INDIRETA. LUVAS. NATUREZA JURÍDICA. LEI 9.615/98. LEI PELE.

1. “Art. 31 – A entidade de prática desportiva empregadora que estiver com pagamento de salário de atleta profissional em atraso, no todo ou em parte, por período igual ou superior a três meses, terá o contrato de trabalho daquele atleta rescindido, ficando o atleta livre para se transferir para qualquer outra agremiação de mesma modalidade, nacional ou internacional, e exigir a multa rescisória e os haveres devidos.

§ 1º - São entendidos como salário, para efeitos do previsto no caput, o abono de férias, o décimo terceiro salário, as gratificações, os prêmios e demais verbas inclusas no contrato de trabalho”.

2. O § 1º do art. 31 relaciona as parcelas “para efeitos do previsto no caput” daquele artigo. Vale dizer: todas as parcelas inscritas no contrato de trabalho – de natureza salarial ou não – para os efeitos do caput são “entendidas” como salário única e exclusivamente para o fim de, não sendo pagas no período de 3 meses, autorizar o atleta a rescindir seu contrato e transferir-se para outra agremiação. Assim, o § 1º não autoriza considerar toda e qualquer parcela para outros fins que não sejam os fins previstos no caput. Logo, a pretensão do reclamante de integrar as luvas em seu salário para fins de 13º, férias proporcionais e recolhimento do FGTS não encontra respaldo no § 1º do art. 31 da Lei 9.615/98.

3. Acaso toda e qualquer parcela constante do contrato de trabalho tivesse, só por isso, natureza salarial, não haveria razão para o legislador referir-se a “haveres devidos” no caput do art. 31, pelo que deveria preferir, possivelmente, expressão como “parcelas salariais”.

4. Assim, não é possível se ter como salarial as “luvas”, valor pago ao atleta apenas como garantia de um futuro contrato, porque, se assim o é – pagamento para assinatura do contrato -, não se cuida de contraprestação pela força de trabalho, mas tão-só a forma como os clubes e agremiações despertam no atleta o animus contrahendi em relação àquela agremiação, no caso, o clube de futebol.

5. Recurso de Revista de que se conhece e a que se dá provimento.

FÉRIAS. ÔNUS DA PROVA. Não há falar que cabe ao empregado o ônus de provar que não recebeu suas férias nos termos previstos nos arts. 818 da CLT ou 333, I, do CPC, porque o legislador, a teor do art. 135, e seus parágrafos, da CLT, concedeu uma proteção ao empregado exigindo uma formalidade, e cabe ao intérprete desse direito observá-la.

Recurso de Revista de que não se conhece.

(TST. Processo: RR - 1377996-12.2004.5.01.0900; Numeração antiga: RR - 137799/2004-900-01-00.3; Número no TRT de Origem: RO-15312/2001.00 Região1; Órgão Judicante: 5ª Turma; Relator: Ministro João Batista Brito Pereira)

Ante o exposto, entendo que o pagamento da referida verba não está abarcado pela incidência de contribuição previdenciária.

SALÁRIO DO TREINADOR E COMISSÃO TÉCNICA

A fiscalização afirma que nos casos de treinadores e comissão técnica é aplicável a Lei nº 8.650/93, a qual regulamenta a profissão do treinador de futebol profissional, destacando-se os seguintes dispositivos:

Art. 2º O Treinador Profissional de Futebol é considerado empregado quando especificamente contratado por clube de futebol ou associação desportiva, com a finalidade de treinar atletas de futebol profissional ou amador, ministrando-lhes técnicas e regras de futebol, com o objetivo de assegurar-lhes conhecimentos táticos e técnicos suficientes para a prática desse esporte.

Art. 7º Aplicam-se ao Treinador Profissional de Futebol as legislações do trabalho e da previdência social, ressalvadas as incompatibilidades com as disposições desta Lei.

Para destacar da base de cálculo da autuação em apreço, a fiscalização separou os pagamentos creditados aos treinadores de futebol profissional e membros da comissão técnica do VITÓRIA S.A., os levantamentos CT, CT2 e TC:

CT – COMISSÃO TÉCNICA – PERÍODO 01/2008 a 11/2008;

CT2 – COMISSÃO TÉCNICA – PERÍODO 12/2008 a 02/2009;

TC – COMISSÃO TÉCNICA – PERÍODO 03/2009 a 06/2009.

Dentre as informações constantes no relatório fiscal, destaca-se:

3.11.d. O contribuinte efetuou contrato de prestação de serviços técnicos com empresa prestadora de serviços, cujo titular é o próprio técnico, no intuito de reduzir encargos tributários e trabalhistas. Relacionamos abaixo os nomes das empresas e respectivos Treinadores e Comissão Técnica:

NOME	EMPRESA	CNPJ
Julio Cesar Valduga	Carmago & Schuler Asses. Esp. Ltda.	10786672/0001-28
Mario Fernandes Da Silva	Fortes Esportes Ltda.	10570291/0001-07
Osvaldo Fumeiro Alvarez	V.A Sports e Participações Ltda.	04004376/0001-25
Paulo Carpegiane – Comissão Técnica	Rouguetti Emp e Part. Rep. De Serviços	08604424/0001-77
Paulo Cesar Carpegiane	Zaros Eventos Esportivos Ltda.	07872785/0001-31
Vagner Mancini	Mancini Eventos Esportivos Ltda.	07273937/0001-80
Vagner Mancini – Comissão Técnica	Bracalli Eventos Esportivos Ltda.	09429672/0001-91

3.11.e. Anexamos a seguir, amostragem, consulta ao sistema Dataprev, CCOR x GFIP das empresas onde se comprova que são empresas sem empregados (GFIP sem movimento) ou somente com o Pro Labore do titular.

3.11.f. Salientamos, ainda, o fato das Notas Fiscais de Prestação de Serviços serem emitidas seguidamente durante o período do “contrato” indicando seguramente que o contribuinte é único e exclusivamente tomador de seus serviços.

3.11.g Constatamos ainda, pagamentos de Aluguel e Auxílio Moradias pagas mensalmente aos técnicos e treinadores profissionais de futebol, verbas relativas ao direito de uso de imagem, gratificações por classificações no campeonato. Os valores foram pagos através de Notas Fiscais de Prestação de Serviços, contabilizados nas contas 3.1.4.04.002 e 3.1.3.04.002 Serviços de Terceiros (PJ); 3.1.3.04.005 Serviços Prestados Imagem ou 2.1.1.02.998 Adiantamentos concedidos sem contabilização das respectivas baixa quando do distrato ou com contrapartidas nas contas 2.1.2.09.001 Pagamentos Diversos ou Outros, bem como pagamentos de vantagens pecuniárias e parcelas “in natura” registrados através de lançamentos nas contas 3.1.3.01.002 Aluguel de Imóveis/condomínios; 3.1.3.02.005 – gratificação, Observe-se que as contas 3.1.4.04.002 e 3.1.3.04.005 integram o grupo Despesas com Pessoal. Relacionamos em planilha anexa as faturas e valores emitidos (COMISSÃO TÉCNICA), cujos totais mensais demonstramos a seguir:

3.11.h. Esclarecemos que nos meses de março, abril, maio e junho/2009 foram identificados faturas das empresas Carmargo & Schuller Asses. Esp. Ltda, Rogueti Emp e Part. Rep. De Serviços emitidas contra o Esporte Clube Vitória, devidamente contabilizadas na conta Serviços Prestados Pessoa Jurídica, cujas contribuições previdenciárias foram apuradas nesta empresa, pois toda a equipe de futebol profissional estava registrada no Vitória AS até 30/06/09 e o técnico de futebol e auxiliares foram contratados para a finalidade de treiná-los ministrando-lhes técnicas e regras de futebol, com o objetivo de assegurar-lhes conhecimentos táticos e técnicos.

Entendo que os fatos acima citados vão de encontro à melhor doutrina quanto ao tema, em análise de casos análogos, dentre elas no livro Planejamento Tributário: Análise de Casos, 2ª Edição, 2014, veiculado pela MP Editora, de coordenação de Leonardo Freitas de Moraes e Castro.

Trata-se do processo conhecido como caso “Felipão”. Em síntese, o caso “Felipão” foi julgado pelo então Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em 10 de outubro de 2004 e envolvia o atual técnico da seleção brasileira de futebol e o seu contrato com a Sociedade Esportiva Palmeiras.

O técnico de futebol constituiu, conjuntamente com sua esposa, sociedade denominada L.F. Promoções, Serviços e Representações Ltda. (“L.F. Promoções”) cujo objeto seria a exploração dos direitos de imagem do técnico e dos serviços de treinamento de equipe de futebol. A empresa celebrou contrato de prestação de serviços de treinamento com a equipe profissional de futebol para prestação dos serviços de treinamento da equipe profissional do Palmeiras, bem como supervisão de todas equipes amadoras do clube.

A remuneração pelos serviços prestados, nesta esteira, era integralmente percebida pela pessoa jurídica.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/12/2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 31/12/

2014 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 03/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 04/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A fiscalização à época, afirmou tratar-se de obrigação de natureza personalíssima, que não poderia ser prestada por pessoas jurídicas, de tal modo que a remuneração delas decorrentes deveria ser qualificada diretamente na pessoa do sócio.

Nos autos do caso acima, percebe-se que, a partir da análise dos fatos que determinaram a linha de pensamento do voto condutor do acórdão, verifica-se que: “**(i) A L.F. Promoções, foi constituída muito antes da contratação com a Sociedade Esportiva Palmeiras; (ii) a sociedade encontrava-se devidamente constituída, não havendo qualquer comprovação de existência de abuso da personalidade jurídica, tal como a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade; (iii) os tributos decorrentes da prestação dos serviços foram devidamente recolhidos aos cofres públicos, apenas havendo a distribuição dos lucros após a dedução das despesas e o recolhimento do IRPJ, na forma prevista na lei; (iv) inexistia vínculo trabalhista entre o Sr. Luiz Felipe Scolari e a Sociedade Esportiva Palmeiras à época dos fatos, como visto anteriormente; e, por fim, (v) não há nem nunca houve vedação, pela legislação tributária ou civil, a respeito da prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas, tal como devidamente exposto em item precedente.**” (Planejamento Tributário: Análise de Casos/ Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro ; coordenação Leonardo Freitas de Moraes e Castro. – 2. Ed. – São Paulo: MP Ed., 2014, p. 263-264.)

No mesmo sentido, em capítulo do livro *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários*, de coordenação deste relator, conjuntamente com o também Conselheiro Pedro Anan Jr., (São Paulo: MP Editora, 2008, fls. 217-243), Alberto Xavier, dispõe sobre a possibilidade/legalidade de constituição de pessoa jurídica para atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, dentre outros. Para tanto, transcrevemos trechos de seu capítulo, *in verbis*:

O objeto de sociedade profissionais não é tanto o exercício de atividade propriamente dito, que, via de regra, só pode ser realizado pela pessoa física do sócio, mas, sim, a atribuição originária a uma entidade jurídica dos direitos e obrigações patrimoniais resultantes do exercício da atividade, notadamente do direito à remuneração.

Com efeito, em uma sociedade de advogados, de médicos ou de arquitetos, é inimaginável que seja a pessoa jurídica, uma simples ficção do espírito, a redigir uma petição, a realizar uma consulta ou cirurgia ou a desenhar um projeto. O mesmo se diga das pessoas jurídicas constituídas por apresentadores de televisão, treinadores de futebol, jornalistas, etc., em que também é impensável que a prestação de serviços seja realizada por uma entidade puramente abstrata, sem corpo e sem alma, que é uma pessoa jurídica.

Toda a prestação de serviços – como trabalho que é (art. 594 do Código Civil), só pode ser realizada, por natureza, por pessoas físicas, sendo a pessoa jurídica um instrumento criado pelo direito para a imputação a um novo sujeito de direito de certos direitos, especialmente patrimoniais.

Se fosse considerar que o caráter pessoal (ou mesmo pessoalíssimo) da prestação de serviços é que não pode

constituir objeto de pessoas jurídicas, cair-se-ia no absurdo de recusar a existência de toda e qualquer sociedade de prestação de serviço, absurdo esse rejeitado pela realidade do mundo contemporâneo.

(...)

Com efeito, as partes querem realmente constituir uma pessoa jurídica à qual atribuem a exploração dos direitos patrimoniais da sua atividade profissional.

Nenhum elemento de falsidade, engano ou encobrimento existe neste negócio jurídico que permita duvidar da absoluta coincidência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes e que é a de explorar os direitos patrimoniais da atividade profissional sob a forma de pessoa jurídica, submetendo-a à tributação nos precisos termos da lei, isto é, sob a modalidade do lucro presumido.

Acresce que nenhum artifício é objeto da vontade das partes que, ao constituírem uma pessoa jurídica, obedecem ao motivo empresarial (business purpose) de estabelecer uma limitação de responsabilidade para o seu patrimônio, conforme atrás largamente se esclareceu.

Também nenhum elemento de simulação se vislumbra nos contratos celebrados entre, de um lado, a pessoa jurídica dos profissionais e, de outro lado, a entidade a quem prestam serviços.

A vontade das partes converge no sentido de o sujeito contratado ser a pessoa jurídica, e não a pessoa física de seu sócio controlador, muito embora corresponde também à vontade das partes que os serviços sejam executados pessoalmente pelo sócio controlador, o que, aliás, é da inerência da figura da pessoa jurídica prestadora de serviços, eis que todo o trabalho humano só pode ser, por natureza, executado por pessoas físicas.

(...)

Em face das considerações precedentes, podemos concluir que:

(i) É lícita a constituição de pessoas jurídicas tendo por objeto a atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e televisão, bem como relacionados com a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca ou som da voz;

(ii) as atividades referidas em (i), para efeitos tributários, tanto podem ser exercidas diretamente pelas pessoas físicas, quanto sob a forma de pessoa jurídica, sujeita, conforme o caso, ao regime do lucro real ou do lucro presumido;

(...)

No presente caso, percebe-se que a fiscalização não buscou os fatos que enquadrariam os pagamentos efetuados à comissão técnica e ao treinador de futebol, naquelas

elencadas no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, que define quando está caracterizada a relação de emprego, *in verbis*:

Art. 3º - *Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

Parágrafo único - *Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.*

Tomamos também a liberdade de consultar no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ da Receita Federal do Brasil, disponível para consulta pública, das pessoas jurídicas indicadas no relatório fiscal, que prestaram os serviços desportivos, e percebemos que as datas de aberturas em geral, não coincidem com a dos fatos geradores, para tanto, veja-se a tabela abaixo:

EMPRESA	CNPJ	ABERTURA
Carmago & Schuler Asses. Esp. Ltda.	10786672/0001-28	28/04/2009
Fortes Esportes Ltda.	10570291/0001-07	12/01/2009
V.A Sports e Participações Ltda.	04004376/0001-25	10/08/2000
Rouguetti Emp e Part. Rep. De Serviços	08604424/0001-77	02/01/2007
Zaros Eventos Esportivos Ltda.	07872785/0001-31	09/02/2006
Mancini Eventos Esportivos Ltda.	07273937/0001-80	22/02/2005
Bracalli Eventos Esportivos Ltda.	09429672/0001-91	29/02/2008

Destaque-se também que todas as empresas encontram-se ativas até a data de consulta por este conselheiro relator, em 02 de maio de 2014, às 19:10:39 do horário de Brasília.

Quanto às informações da fiscalização de que constam pagamentos aos técnicos e sua comissão a título de aluguel de imóveis/condomínios, auxílio moradia, nas contas de Notas Fiscais de Prestação de serviços, estas afirmações carecem de provas, não havendo nos autos cópia da contabilidade da empresa que pudesse confirmar tais fatos.

Analisando as notas fiscais emitidas pelas empresas, bem como dos contratos juntados, fls. 507/562, que os valores representam apenas a contrapartidas para os serviços técnicos de futebol e direito de imagem.

Outrossim, cumpre esclarecer que o serviço em análise, é de natureza intelectual, possuindo previsão expressa acerca da possibilidade de sua prestação por meio de pessoas jurídicas, para tanto, dispõe o art. 129 do Lei 11.196/2005, *in verbis*:

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

Veja-se que a própria fiscalização, ao descrever o objeto do contrato firmando entre o clube e o treinador e comissão técnica, chega a esse mesmo denominador, *in verbis*:

... Pois toda a equipe de futebol profissional estava registrada no Vitória AS até 30/06/09 e o técnico de futebol e auxiliares foram contratados para a finalidade de treiná-los ministrando-lhes técnicas e regras de futebol, com o objetivo de assegurar-lhes conhecimentos táticos e técnicos.

É inegável a característica intelectual dos serviços prestados por estes profissionais, conclusão diversa seria o mesmo que excluir, por exemplo, a finalidade da existência de cursos superiores de educação física das universidades deste país.

Por tais razões, entendo que a fiscalização não demonstrou, conforme lhe é obrigado, nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil, a inidoneidade e a suposta simulação efetuada pelo autuado e as empresas descritas no relatório fiscal como substitutivas dos treinadores e da comissão técnica, devendo os valores creditados à estas pessoas jurídicas serem excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária sob exigência.

DOS RECIBOS DE ALUGUÉIS DOS TÉCNICOS/COMISSÃO TÉCNICA

A partir da análise dos recibos de pagamentos acostados pela fiscalização, percebe-se que existem dois que fazem remissão específica a pagamento de aluguéis/auxílio moradia.

Um deles é referente ao conjunto documental que remete à ZAROS EVENTOS ESPORTIVOS LTDA., fl. 557 dos autos, em favor de André Zaros, no importe de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais). Outro, está direcionado à BRACALI EVENTOS ESPORTIVOS LTDA., fl. 359, no valor de R\$ 1.750,00 (um mil setecentos e cinquenta reais), em favor de Armando Bracali. Por fim, no conjunto documental de que trata MANCINI EVENTOS ESPORTIVOS LTDA., na fl. 533, há pagamento de R\$ 3.000,00 (três mil reais), em favor de Wagner Mancini, todos datados 08/2008.

Ocorre que o pagamento de tais valores depositados em favor destas pessoas físicas, não possuem relação com os pagamentos feitos às pessoas jurídicas das quais eles são sócios, devendo pois, estes valores serem objeto pagamento de contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, III da Lei 8.212/91.

DIREITO DE IMAGEM, ARENA E LUVAS DOS ATLETAS DE FUTEBOL

A autoridade fiscal reuniu em alguns levantamento os valores pagos a título de direito de imagem, arena e luvas, conforme se percebe abaixo:

- DI – DIREITO DE IMAGEM – PERÍODO 01/2008 a 11/2008;
- DI2 – DIREITO DE IMAGEM – PERÍODO 12/2008 a 02/2009;
- ID – DIREITO DE IMAGEM PERÍODO 03/2009 a 06/2009.

Os pagamentos elencados nestes levantamentos se referem à cessão de direito de uso de imagem, luvas e arena, pagas mediante fatura de prestação de serviços emitida por pessoa jurídica constituída especificamente para esta finalidade.

Os referidos contratos, notas fiscais de prestação de serviços, contrato de trabalho e consulta virtual GFIP foram anexadas aos autos nas fls. 391/504 e se referem aos seguintes jogadores:

ATLETA	EMPRESA	CNPJ	ABERTURA	FOLHAS
CARLOS VANDERSON GLUEGUER ZORZIN	R D OWUBOKIR	08.585.230/0001-71	13/11/2006	391-414
JACKSON COELHO	GLEGUER MARKETING ESPORTIVO	04.391.149/0001-28	26/01/2002	415-436
RAMON HUBNER	LCD COMERCIO DE MATERIAIS ESPORTIVOS LTDA	04.686.565/0001-25	06/04/2002	437-477
	HUBNER CONSULTORIA ESPORTIVA LTDA	05.242.642/0001-10	23/08/2002	478-504

Os referidos contratos englobaram os valores a título de Imagem dos Atletas, bem como de direito de arena.

Desde já, esclareça-se que nos presentes lançamentos, também constam valores a título de luvas, no entanto, estes não são os mesmos dos levantamentos acima explanados, tendo sido utilizados lançamentos diversos da contabilidade da empresa.

Devido a peculiaridade da natureza jurídica que cada rubrica se reveste, devem ser analisadas distintamente.

Direito de Imagem e Arena

A autoridade fiscal descaracterizou os contratos de cessão de imagem para incluir os valores ali convencionados no salário de contribuição dos atletas. No contrato de trabalho, conforme discorre a autoridade fiscal, o objeto é a relação de emprego, na qual constará as condições, remuneração, carga horária, obrigações, etc.

No entanto, os contratos referente a imagem e arena, tratam da participação do atleta nas transmissões de espetáculos futebolísticos, assim como conforme a cláusula primeira do objeto dos contratos, a finalidade é a autorização com caráter exclusivo, do direito de exploração, produção, publicidade e divulgação da imagem do atleta para promoção institucional da Vitória S.A, incluindo, retrato, semblante, caricatura, apelido, assinatura, som da voz, etc.

Imagem

Destaque-se que o direito de imagem constitui prerrogativa eminentemente civil, posto caracterizar-se direito personalíssimo, resguardado constitucionalmente no art. 5º, XXVIII, “a”, da Constituição Federal, *in verbis*:

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

Ademais, em arremate ao dispositivo constitucional acima, colacionado para fins de norte interpretativo, a Lei Pelé, dispõe expressamente em 2011, à respeito da possibilidade de o direito de uso da imagem do atleta poder ser cedido ou explorado mediante contrato de natureza civil, *in verbis*:

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

No mesmo ano em que houve a alteração na Lei Pelé, houve alteração no Código Civil, com a inclusão da EIRELI, que possui dispositivo expresso à respeito da exploração econômica dos direitos de imagem, de pessoa natural, através de Pessoa Jurídica, vejamos:

Art. 980-A. *A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.*

...

§ 5º *Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.*

Independentemente das alterações legislativas ocorridas em 2011, entendo que a norma da Lei Pelé e a do Código Civil em nada alteram os fatos que ocorreram em momento anterior a sua vigência, mas sim, confirmam de forma expressa a idoneidade e possibilidade dos negócios já firmados anteriormente.

Ademais, cito precedente deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/12/2004

SALÁRIO INDIRETO - CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM

A verba paga a título de direito de imagem não integra o salário-de- contribuição, por contrariar o Art. 110 do CTN. O direito de imagem está revestido de natureza eminentemente civil. A Constituição Federal estabeleceu em seu artigo 5º, inciso XXVIII, ao assegurar o direito de imagem, sem qualquer restrição, remetendo à legislação infraconstitucional a sua regulamentação. No que diz respeito aos atletas profissionais de futebol, a norma de regência é o art. 42 da Lei nº 9.615/98.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Processo nº 37284.000954/2007-78. Acórdão nº 2301-00.618. Sessão de 28 de setembro de 2009. Conselheiro Redator Designado Damião Cordeiro de Moraes)

Portanto, não há que se falar em impossibilidade de se desvincular tais valores do salário do atleta.

Arena

Já no que tange ao direito de arena, a fim de salvaguardar a participação individual em obras coletivas, no que tange aos atletas profissionais de futebol, tal direito de foi regulamentado no art. 42, da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), vigente à época do fatos geradores, que assim define:

Art. 42. Às entidades de prática desportiva pertence o direito de negociar, autorizar e proibir a fixação, a transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo ou eventos desportivos de que participem.

§1º Salvo convenção em contrário, vinte por cento do preço total da autorização, como mínimo, será distribuído, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo ou evento.

§2º O disposto neste artigo não se aplica a flagrantes de espetáculo ou evento desportivo para fins, exclusivamente, jornalísticos ou educativos, cuja duração, no conjunto, não exceda de três por cento do total do tempo previsto para o espetáculo.

Por tais razões, torna-se evidente que o contrato em questão trata-se, em verdade, de disposição acerca de negócios comerciais, completamente alheios aos contratos de trabalho, sendo, pois, o contrato de cessão de direitos de uso de imagem coletiva/arena convencionados de forma plenamente regular e de natureza civil, pelos mesmos motivos expostos quanto ao Direito de Imagem, acima com o acréscimo de que o pagamento decorre de norma expressa da Lei Pelé, art. 42, parágrafo 1º, que, em momento algum, o vincula ao contrato de trabalho ou salário do atleta.

Portanto, em relação aos presentes levantamentos, não merece prosperar a incidência de contribuição previdenciária.

Luas

Conforme já explanado anteriormente, a fiscalização apurou os valores referentes às luvas na contabilidade da empresa, registrados nas contas 3.1.3.02.005 e 3.1.4.02.005, no entanto, os lançamentos verificados nas planilhas anexas ao relatório fiscal, fls. 376/390, percebe-se que os lançamentos contábeis são diversos, não caracterizando portanto, *bis in idem*.

Quanto ao mérito da incidência da referida parcela, esta já fora suficientemente tratada no tópico anterior da mesma matéria (luvas) do presente voto, uma vez

que se trata de verba de **natureza indenizatória, não podendo**, portanto, ser enquadrado como salário de contribuição.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

A Recorrente alega, dentre os argumentos elencados, a violação a princípios constitucionais, além da multa revestir-se de caráter confiscatório, nos termos do art. 150, IV, da Carta Magna.

Ocorre, entretanto, que ao contrário do que pretende a Recorrente, não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF afastar a aplicação de uma lei sob a alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula n. 1 do CARF, *verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”

Mister destacar que os incisos I e II do Parágrafo único do art. 62 do Regimento Interno do CARF trazem exceções a essa regra, contudo, não sem aplicam ao caso em tela. Por esses motivos, este julgador não irá se pronunciar acerca das alegações que inconstitucionalidades se não estiverem nas exceções acima, portanto, não subsistem tais argumentos.

LEGALIDADE DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC

A Recorrente entende como ilegal a incidência da taxa Selic na correção do crédito tributário lançado. Ocorre que, nos termos da Súmula CARF 03 a SELIC é aplicável, *verbis*:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No presente caso, foi aplicada a taxa SELIC como índice de atualização monetária, a ser cumulado com os juros de mora. Cuidam-se de institutos distintos, conforme se vê acima, razão pela qual não há que se falar em ilegalidade na aplicação da referida taxa em matéria tributária.

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Relata a autoridade fiscal que a empresa deixou de prestar esclarecimentos, apesar de devidamente intimada através dos Termos de Intimação Fiscal – TIF's nº 08 e 09, de 15/06/2010 e 30/06/2010, acerca da indicação das contas em que foram contabilizadas as notas fiscais em relação ao direito de imagem/arena e luvas.

A não apresentação dos referidos documentos foi suprida através das fotocópias das notas fiscais, contratos de trabalho, contrato de direito de imagem, RAIS e Ficha de Registro de Empregado, conforme relata a fiscalização na fl. 133 do Relatório Fiscal.

A informação solicitada pela autoridade fiscal, então, foi verificada através outros documentos apresentados pela entidade desportiva, não causando embaraço à fiscalização uma vez que foi possível mensurar a base de cálculo sem recorrer a métodos excepcionais, tais como a aferição indireta.

A jurisprudência deste Conselho tem se firmado no sentido de que, para se proceder o agravamento da penalidade é necessário que a conduta do sujeito passivo esteja associado a um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal. Ou seja, é medida aplicável nos casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis depois de expurgado os artifícios postos pelo sujeito passivo.

No caso concreto, percebe-se das fls. 84 e seguintes do auto de infração, que o contribuinte respondeu efetivamente a todas as intimações, apresentando os documentos solicitados e prestando declarações explícitas, deixando apenas de discorrer acerca de um ponto específico de umas das intimações, que não causou qualquer prejuízo ao desenrolar da fiscalização.

Nesse sentido, destaco a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, à respeito do tema, *in verbis*:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APRESENTAÇÃO PARCIAL DA DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO DIÁRIO E RAZÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE. Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões têm consequências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. (CARF - Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF; Processo 10746.000457/2006-77, Acórdão 9101-001.468, 1ª turma, Sessão de 16 de agosto de 2012, Relator Conselheiro José Ricardo da Silva)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

MULTA. AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. Somente nos casos dispostos no Art. 44 da Lei 9.430/1996 é que a legislação determina o agravamento da multa de ofício. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O LANÇAMENTO. DESCABIMENTO. Deve-se desagravar a multa de ofício, pois o Fisco já detinha informações suficientes para concretizar a autuação. Assim, o não atendimento às intimações da fiscalização não obsteu a lavratura do auto de infração, não criando qualquer prejuízo para o procedimento fiscal. Recurso Especial do Procurador Negado. (CARF - Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, Processo n. 11080.003205/2003-71, Acórdão 9202-001.949, 2ª Turma, Relator Conselheiro Luiz

Eduardo de Oliveira Santos, Redator Designado, Marcelo Oliveira)

Em razão de todo o exposto, entendo por afastar o agravamento da multa por não atendimento à fiscalização, uma vez que a omissão de esclarecimento de um ponto específico de um termo de intimação que em nada prejudicou o lançamento, devido ao completo atendimento à fiscalização dos demais assuntos e documentos.

RECÁLCULO DA MULTA

Em relação à multa aplica, mister tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício.

Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento,

conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais **benéfica, no momento do pagamento.**

CONCLUSÃO

Do exposto, voto pelo **parcial provimento do Recurso Voluntário**, a fim de (i) excluir os levantamentos CT, CT2 e TC, referentes aos valores pagos às pessoas jurídicas (Treinador e Comissão Técnica); (ii) exonerar os valores atinentes ao direito de imagem, arena e luvas constantes no Levantamentos DI, DI2 e ID, pagos à pessoas jurídicas; (iii) manter a incidência dos valores pagos a título de aluguel e auxílio moradia às pessoas físicas de André Zaros, Armando Bracali e Wagner Mancini, em 08/2008 (iv) determinar o desagravamento da multa de ofício; (v) excluir os valores referentes a luvas, constantes nos levantamentos GT, GT2 e TG (vi) assim como para determinar o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09 (art. 61 da Lei 9.430/96).

Marcelo Magalhães Peixoto.