



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

Processo nº 11080.723861/2010-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.733 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SPORT CLUB INTERNACIONAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2006

SUJEIÇÃO PASSIVA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

O Fisco está autorizado a descaracterizar a relação formal existente, com base nos arts. 142 e 149, VII, do CTN, e considerar, para efeitos do lançamento fiscal, quem efetivamente possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Constatação de que os serviços foram prestados com exclusividade pelos sócios gerentes das pessoas jurídicas. Prevalência da verdade na relação contratual e aplicação do art. 12, I, “a”, da Lei 8.212/91.

MULTA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP. Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado entre a soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado: (a) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à incidência do tributo sobre as contribuições previdenciárias relacionadas à desconsideração da personalidade jurídica (pejotização); vencidos na questão os conselheiros Fabio Piovesan Bozza e Amílcar Barca Texeira Júnior que davam provimento ao recurso voluntário; (b) quanto à multa previdenciária, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de

1991, vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os conselheiros Alice Grecchi, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Fabio Piovesan Bozza; pela tese "b" Andrea Brose Adolfo, Marcela Brasil de Araújo Nogueira e João Bellini Júnior e pela tese "c" Julio Cesar Vieira Gomes e Amílcar Barca Teixeira Júnior; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do Regimento Interno do CARF, em segunda votação, por maioria de votos, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Alice Grecchi, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Fabio Piovesan Bozza; com isso, as multas restaram mantidas como constam no lançamento; designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Brose Adolfo.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente e redator *ad hoc* na data de formalização do acórdão.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Julio Cesar Vieira Gomes, Alice Grecchi, Andréa Brose Adolfo, Fabio Piovesan Bozza, Marcela Brasil de Araujo Nogueira, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Amilcar Barca Teixeira Junior.

Relatório

Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato da conselheira Gisa Barbosa Gambogi Neves, relatora original, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado *ad hoc* para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relatório e voto deixado pela conselheira nos sistemas internos do CARF, com o qual não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Cuida o recurso voluntário aviado à fls. 498 a 511 em que o RECORRENTE insurge-se em face de decisão oriunda da DRJ(RS) de fls. 471 a 483.

A discussão tem origem por conta de fato relatado no auto de infração de fls. 02 em que ficou constatado que o RECORRENTE, de forma irregular estaria creditando pagamentos correspondentes a remunerações de seus jogadores, técnico de futebol, dentre outros através de pessoas jurídicas interpostas de gerencia e titularidade dos próprios trabalhadores.

Diante deste expediente o RECORRENTE excluiu as remunerações da folha de pagamento, omitindo dados à GFIP descumprindo a obrigação acessória de informação bem como a obrigação e recolhimento dos percentuais em favor do Fisco.

O RECORRENTE foi devidamente cientificada recebendo arquivos referentes ao Auto de Infração conforme se verifica à fls. 33.

A impugnação veio à fls. 308 a 325, oportunidade em que o RECORRENTE questionou suposta nulidade da peça fiscal por ausência de descrição do fato.

Sustentou ainda a improcedência da impugnação porquanto os pagamentos se deram de forma legal a pessoas jurídicas.

Consta à fls. 471 a 483 decisão emanada da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) evidenciando que houve infringência aos arts. 33 “caput”, da Lei 8.212/91 c/c art. 229 § 2º do Regulamento Geral da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, dispositivos legais que contemplam a possibilidade de o auditor fiscal desconsiderar o vínculo pactuado e proceder o enquadramento como segurado nos moldes legais anteriormente citados, que ora transcrevemos:

"Da análise da impugnação apresentada, depreende-se que o cerne da controvérsia reside na determinação da natureza jurídica desses valores, pois, no entendimento da empresa, tais verbas possuem natureza civil, enquanto que para Fiscalização, por suas características peculiares e, principalmente, pela forma específica como foram pagas, elas caracterizam-se como remuneração.

De plano, cumpre destacar que, por disposição legal, tanto o jogador profissional como o técnico são empregados do clube de futebol, sujeitos à legislação previdenciária de onde se busca o conceito de remuneração enquanto fato gerador de contribuição previdenciária, como todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades habituais em relação ao empregado, conforme dispõe o inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

É prática bastante comum dos clubes de futebol a vinculação dos pagamentos relativos a exploração da imagem do atleta/técnico aos que decorrem do contrato de trabalho, isto é, da prestação de serviços. Conforme demonstrado no relatório fiscal, a impugnante utiliza os “contratos de cessão de uso de imagem” para pagar salário de forma indireta aos atletas e técnicos, buscando se elidir da incidência contributiva. Esta prática fica mais evidente quando se compara a remuneração tida como salarial com os valores recebidos a título de cessão de imagem, pois conforme demonstrado no item 5.2.2 do relatório fiscal o maior ganho dos atletas e técnicos advém da rubrica “Direito de Imagem”. Ainda, é de salientar que os pagamentos dos supostos “contratos de imagem” são efetuados através de uma empresa interposta, cujos titulares ou sócios são os próprios atletas e técnicos que são empregados do clube, recebendo por folha de pagamento parte do salário e o restante pelas notas fiscais de serviços prestados emitidas contra o clube, seu empregador.

Apesar da inconformidade da defendente quanto ao direito de imagem fazer parte da remuneração do atleta, temos que integram o salário de contribuição do atleta e do técnico de clube de futebol profissional, as importâncias recebidas ou creditadas a qualquer título, inclusive os ganhos habituais fornecidos pelo clube.

A fiscalização observou ainda, pagamentos efetuados por intermédio de pessoas jurídicas decorrentes do contrato de trabalho e da prestação pessoal de serviços do atleta e técnico, tais como “gratificações, premiações,

bonificações, bicho”, os quais são direitos inerentes à prática desportiva e não decorrentes de uso de imagem destinada a fins comerciais.

A legislação previdenciária, conforme já mencionado, inclui no ganho do empregado, para efeito de salário de contribuição, a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título durante o mês. Como prêmio condicionado ao êxito do clube (vitória, empate, classificação, título obtido, etc.), as verbas pagas a título de “gratificações, premiações, bonificações, bicho” integram a remuneração do atleta profissional ou técnico para todos os fins tributários e previdenciários. A natureza salarial das verbas ora em discussão, com base no conceito contido no artigo 28 , inciso I, da lei 8.212/91, se constituem em uma vantagem econômica ao beneficiário, auferida como retribuição ao trabalho prestado ao clube.”(grifamos)

A aludida decisão ainda destaca a natureza salarial das verbas.

Em Recurso Voluntário de fls. 498 a 511 o RECORRENTE sustenta sua ilegitimidade passiva ao argumento que a obrigação das contribuições previdenciárias citadas seria do empregado e não do empregador. Sustenta ainda a não incidência das contribuições previdenciárias sobre pagamentos realizados a pessoas jurídicas, especialmente ao direito de imagem, e pugna pela aplicação da penalidade menos severa nos termos das reduções previstas na lei 11.941/2009.

É o relatório.

O processo foi distribuído para este redator *ad hoc* em 15/02/2017, em face de a conselheira relatora, Gisa Barbosa Gambogi Neves, ter renunciado ao seu mandato antes da formalização do acórdão.

Voto Vencido

Conselheiro João Bellini Júnior, redator *ad hoc* na data da formalização do acórdão.

Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato da conselheira Gisa Barbosa Gambogi Neves, relatora, ter renunciado ao seu mandato no CARF antes de sua formalização, fui designado *ad hoc* para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relatório e voto deixado pela conselheira nos sistemas internos do CARF, com o qual não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Conheço do recurso por estarem presentes os pressupostos de admissibilidade.

Não se sustenta o argumento de ilegitimidade passiva em que o RECORRENTE alega que o recolhimento de contribuição previdenciária seria encargo dos empregados. Tal argumento “*data venia*” cai por terra diante dos dispositivos legais pertinentes à espécie, notadamente arts 32 e 32-A da Lei 8.212/91 e Instrução Normativa RFB 925/2009.

Não se sustenta o argumento de que o débito fiscal seria de responsabilidade das empresas NAD – Assessoria de Esporte S/C LTDA; CANF – Assessoria de Esporte S/C LTDA e P.P. Araújo Esportes LTDA as quais teriam prestado serviços ao RECORRENTE e teriam obrigação de recolher contribuições previdenciárias de seus colaboradores.

A prova carreada aos autos não deixa dúvidas que a prestação e serviços ao RECORRENTE deu-se unicamente pelos sócios gerentes das referidas empresas de forma pessoal em período integral estando presente também o elemento subordinação.

Desta forma não pode o fisco considerar tão somente o aspecto formal da relação entabulada entre o RECORRENTE e as empresas que supostamente lhe prestariam serviços. Ao contrário deve ser levada em conta a realidade, ou seja, os serviços eram prestados pelos sócios gerentes das referidas empresas restando caracterizada relação empregatícia incidentes, portanto, no caso vertente os arts. 12, I “a”; 30, I “a”, 20 e 28 todos da Lei 8.212/91.

Ficou evidenciado, portanto que os Senhores Newton Albuquerque Drumond (NAD – Assessoria de Esporte S/C LTDA); Carlos Alberto Negreiros Fraga (CANF – Assessoria de Esporte S/C LTDA) e Pedro Paulo César Paixão de Araújo (P.P. Araújo Esportes LTDA), prestaram serviços ao RECORRENTE de forma exclusiva, saltando aos olhos de maneira cristalina que a obrigação tributária objeto dos presentes autos é válida e exigível.

Face a todo o exposto DAR parcial provimento ao recurso do Recurso Voluntário, somente no que diz respeito para limitar a multa em 20%.

É o voto

ASSIM VOTOU A CONSELHEIRA NA SESSÃO DE JULGAMENTO.

João Bellini Júnior

Redator *ad hoc* na data da formalização do acórdão.

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Redatora

Retroatividade Benigna.

Peço vênha para discordar do posicionamento adotado pela conselheira relatora, no que tange ao critério de aplicação da retroatividade benigna em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, na Lei nº 8.212, de 1991.

De acordo com o relatório fiscal, o presente processo trata de lançamento de contribuições previdenciárias referente ao período de 09/2005 a 12/2006 sendo que, no momento da aplicação da multa (autuação), já foi observado o princípio da retroatividade benigna, conforme os seguintes excertos:

10. A multa incidente sobre as contribuições devidas à Previdência Social acrescida àquelas por descumprimento de obrigações acessórias referentes às informações prestadas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social - GFIP, de acordo com o contido na alínea 'c' do Inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN, foram devidamente comparadas, por competência, entre a legislação vigente à época dos fatos geradores, conforme o art. 35 da Lei 8212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei 11941, de 2009, e a calculada na forma do art. 35-A da Lei 8212, de 1991, acrescido pela Lei 11941, de 2009, aplicando-se a penalidade mais benéfica. Vide quadro demonstrativo abaixo denominado "Planilha - Comparativo de Multa"

Multa de Ofício 75% Atual - Art. 35-A da Lei 8212/91, acrescido pela Lei 11941/2009, aplicada sobre as contribuições devidas à Previdência Social, apuradas no DD - Discriminativo do Débito

Multa de mora de 24% Anterior - Art. 35 da Lei 8212/91, anterior à redação dada pela Lei 11941/2009 vigente à época do fato gerador, aplicada sobre as contribuições devidas à Previdência Social, apuradas no DD - Discriminativo do Débito

AIOA 68 - Auto de Infração de Obrigações Acessórias, Código de Fundamentação Legal CFL 68 correspondente a 100% do valor da contribuição previdenciária devida relativa à contribuição não declarada em GFIP, apurada por competência, observado o limite mensal previsto no § 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, que considera o número total de segurados da empresa. Revogado a partir das alterações implementadas através Medida Provisória 449 de 03 de dezembro de 2008, transformada na Lei 11941 de 27 de maio de 2009.

Quadro : Comparativo da Multa – Aplicação Multa Menos Severa

COMP	Multa Anterior	Al 68	Total Multa Anterior	Multa Atual	Total Multa Atual	Multa Menos Severa
set/05	159,65	587	746,65	498,91	498,91	Atual
out/05	2.757,72	11.196,99	13.954,71	8.617,87	8.617,87	Atual
nov/05	1.966,15	7.898,78	9.864,93	6.144,22	6.144,22	Atual
dez/05	1.301,05	5.127,54	6.428,59	4.065,79	4.065,79	Atual
jan/06	211,32	587	798,32	660,38	660,38	Atual
fev/06	211,32	587	798,32	660,38	660,38	Atual

COMP	Multa Anterior	Al 68	Total Multa Anterior	Multa Atual	Total Multa Atual	Multa Menos Severa
mar/06	211,32	587	798,32	660,38	660,38	Atual
abr/06	221,88	616,34	838,22	693,39	693,39	Atual
mai/06	221,88	616,34	838,22	693,39	693,39	Atual
jun/06	221,88	616,34	838,22	693,39	693,39	Atual
jul/06	221,88	616,34	838,22	693,39	693,39	Atual
ago/06	221,91	616,4	838,31	693,45	693,45	Atual
set/06	221,91	616,4	838,31	693,45	693,45	Atual
out/06	221,91	616,4	838,31	693,45	693,45	Atual
nov/06	221,91	616,4	838,31	693,45	693,45	Atual
dez/06	221,91	616,4	838,31	693,45	693,45	Atual

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Assim, após a edição da MP, a multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação entre o valor resultante do cálculo vigente à época dos fatos geradores e o valor resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de

1991 , em sua redação anterior à Lei n ° 11.941, de 2009 , e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n ° 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n ° 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB n° 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n ° 8.212, de 1991 , acrescido pela Lei n ° 11.941, de 2009 . (Incluído pela Instrução Normativa RFB n° 1.027, de 20 de abril de 2010)

II a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei n ° 9.430, de 1996 . (Incluído pela Instrução Normativa RFB n° 1.027, de 20 de abril de 2010)

Nota-se que o auditor-fiscal, no momento da autuação já elaborou quadro comparativo das multas (e-fls. 25/26) no qual é apresentado o valor utilizado na determinação da multa aplicável em cada competência. Destacando-se que a multa prevista na legislação atual (multa de ofício de 75%), foi considerada a mais benéfica ao contribuinte nas competências do presente lançamento.

Portanto, entendo que a multa mais benéfica já foi calculada no momento da autuação, de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB n° 971/2009, acima transcrito, e nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n° 14, de 04/12/2009.

Assim, não há que se falar em aplicação do princípio da retroatividade benigna, consoante o disposto no artigo 106, II, c, do CTN, uma vez que tal procedimento já foi realizado pela fiscalização no momento da lavratura do auto de infração.

É como voto.