



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.723862/2010-68
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.121 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente SPORT CLUB INTERNACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova e sim na interpretação das normas. Ademais, é incabível o conhecimento de matéria que, embora tenha sido tratada no paradigma, não foi sequer aventada no acórdão recorrido, faltando-lhe assim o requisito do prequestionamento.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benigna da multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à retroatividade benigna da multa, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceu também da matéria relativa ao direito de imagem. No mérito, na parte conhecida, acordam, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.121 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 11080.723862/2010-68

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
11080.723860/2010-79	Obrig. Principal - Segurados (37.273.158-9)	Recurso Especial
11080.723861/2010-13	Obrig. Principal – Segurados (37.273.159-7)	Recurso Especial
11080.723862/2010-68	Obrig. Principal – Terceiros (37.273.161-9)	Recurso Especial
11080.723863/2010-11	Obrig. Acessória - CFL 34 (37.273.160-0)	Baixado

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Principal, **Debcad 37.273.161-9**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a outras Entidades e Fundos – Terceiros (FNDE, Inkra, Sesc e Sebrae), incidentes sobre as seguintes verbas:

- tarefas, auxílio creche e quebras de caixa pagas aos segurados vinculados aos setores administrativos, de apoio e áreas técnicas;
- direito de imagem e gratificações destinadas aos jogadores e técnicos de futebol profissional, pagas por intermédio de pessoas jurídicas; e
- remunerações pagas, mediante notas fiscais, a sócios-gerentes de pessoas jurídicas, considerados pela Fiscalização como empregados da Contribuinte.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 27 a 40, os fatos geradores são referentes ao período de 01/2005 a 12/2006.

A Impugnação foi considerada improcedente, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 15/06/2016, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-004.734 (fls. 1.141 a 1.150), assim ementado:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE REMUNERAÇÕES.

É obrigatória a declaração em GFIP de toda a remuneração paga aos segurados empregados, acompanhada do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes. As parcelas pagas a título de “tarefã”, “quebra de caixa” e “bichos” integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO-CRECHE.

Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7º, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória.

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.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. INCIDÊNCIA.

Uma vez desconsideradas as parcelas pagas a título de remuneração pela cessão direito de imagem, os valores passam a integrar o salário-de-contribuição do atleta e dos demais profissionais do clube de futebol profissional, independentemente do título e da forma que pactuado.

MULTA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, o valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

A decisão foi assim registrada:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação ao auxílio-creche; acompanhou pelas conclusões o conselheiro Fabio Piovesan Bozza; (b) 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; (c) pelo voto de qualidade, em relação às parcelas relacionadas ao direito de imagem, negar provimento ao recurso voluntário; vencidos a relatora e os conselheiros Alice Grecchi, Fabio Piovesan Bozza e Amílcar Barca Texeira Júnior; designado para redigir o voto vencedor nesta questão o conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes; (d) 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 nesta questão a conselheira Andrea Brose Adolfo.

Cientificada do acórdão em 07/07/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1.172), a Contribuinte, em 14/07/2017, opôs os Embargos de Declaração de fls. 1.176 a 1.179 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.174), rejeitados conforme despacho de 25/09/2017 (fls. 1.203 a 1.205).

A Contribuinte foi cientificada da rejeição de seus Embargos em 26/09/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1.210) e, em 11/10/2017, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.214 a 1.236 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.211), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, suscitando as seguintes matérias: do dissídio jurisprudencial em relação aos pagamentos realizados a título de direito de imagem ; do dissídio jurisprudencial em relação à não incidência da Contribuição sobre os serviços de natureza intelectual prestados por meio de pessoa jurídica; do dissídio jurisprudencial em relação à cobrança de Contribuição sobre verbas indenizatórias fixadas em termo Acordo Coletivo de trabalho; e do dissídio jurisprudencial em relação à capitulação da multa, haja vista não ter aplicado as reduções introduzidas pela Lei n.º 11.941/2009.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 15/12/2017 (fls. 1.333 a 1.354), admitindo-se a rediscussão das seguintes matérias:

- não incidência de Contribuição Previdenciária sobre verbas pagas como direito de imagem;

- não incidência de Contribuição Previdenciária sobre pagamentos realizados a pessoas jurídicas; e

- retroatividade benigna das multas previdenciárias, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade em 15/02/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1.359), a Contribuinte apresentou, em 19/02/2018 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.360), o Requerimento de Agravo de fls. 1.362 a 1.365, rejeitado conforme despacho de 25/07/2018 (fls. 1.388 a 1.393).

Em seu apelo, quanto às matérias que obtiveram seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

Das verbas pagas a título de Direito de Imagem

- o acórdão recorrido adotou como razão decidir a suposta desproporção verificada entre o salário do atleta e a parcela recebida a título de direito de imagem, qualificando-a como “estratosférica”, o que não se sustenta, pois os valores pagos a título de cessão do direito de imagem atingiam, em média, 60% do total da remuneração paga aos atletas, enquanto os salários dos atletas e membros da comissão técnica representavam cerca de 40% do total da remuneração;

- as alterações promovidas na legislação de regência, principalmente no tocante às proporções em relação à remuneração total do atleta, somente contribuíram para o

reconhecimento da validade de proporcionalidade dos contratos de imagem firmados pela Contribuinte, repisa-se, em período no qual a legislação era omissa quanto a este ponto (proporção);

- com efeito, os contratos de trabalho possuem regras próprias regidas pela legislação trabalhista, que disciplinam as condições de trabalho, remuneração, carga horária, obrigações, etc, e têm como objeto a relação de emprego, ou seja, demanda a verificação dos requisitos para caracterização (trabalho por pessoa física, personalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação);

- outra situação, completamente distinta, são os contratos de licença de uso de imagem, que tratam da relação de natureza civil, cujo objeto dispõe sobre a exploração da imagem do atleta, e exatamente por constituir-se em uma obrigação de cunho civil, não se pode confundir com a prestação de serviços realizada pelo jogador profissional e/ou treinador;

- trata-se de um direito subjetivo da pessoa, podendo assumir a feição de direito personalíssimo e patrimonial, ambos absolutos (oponível *erga omnes*), vez que a imagem caracteriza-se por ser um bem jurídico protegido constitucionalmente, conforme art. 5º, V, X e XXVIII, da CF;

- direitos personalíssimos são direitos de ordem pessoal, ou seja, inerentes à personalidade, por isso são direitos inalienáveis e indisponíveis;

- ao lado desses direitos chamados personalíssimos, estão os direitos pessoais de caráter patrimonial, definidos pelo próprio Código Civil como bens móveis, e a mobilidade é inerente ao seu valor econômico, cuja exploração ocorre por meio das cessões;

- no âmbito esportivo, os direitos patrimoniais de exploração de imagem passaram a ter previsão expressa no art. 87-A da Lei Pelé, com o seguinte teor:

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.

- o comando legal acima transcrito não poderia ser mais claro: o direito ao uso (exploração) da imagem pode ser cedido pelo atleta, pois constitui um direito patrimonial, móvel, passível de ser explorado por terceiros;

- aliás, a possibilidade de exploração do direito de imagem por pessoa jurídica passou a ser expressa na legislação pátria, como revela o § 5º, do art. 980-A, do Código Civil;

- a legislação previdenciária não ficou silente em relação ao direito de imagem (direito personalíssimo), visto que a Lei n.º 9.528, de 1997, acrescentou a alínea “v” ao § 9º, do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, assegurando que não integram o salário de contribuição os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais, incluindo-se nesse contexto os valores percebidos por esportistas pelo licenciamento da imagem;

- no caso do Contribuinte, a comercialização da imagem dos profissionais é amplamente reconhecida, uma vez que o clube vem se utilizando de diversos meios para

explorar, economicamente, a imagem dos atletas e treinadores, principalmente por meio da produção de filmes, da venda de bonecos, encartes, revistas, dentre outros meios;

- vale destacar que o ajuste existente para licença de uso da imagem do atleta detém natureza civil e não tem qualquer relação com o contrato de trabalho, não constituindo, portanto, base imponible às Contribuições e neste sentido é a jurisprudência do CARF (Acórdão n.º 2403-002.722);

- importante destacar que no caso do licenciamento da imagem dos atletas não se verificam os requisitos caracterizadores da relação de emprego, como a não eventualidade e a subordinação;

- a exploração da imagem, na maioria dos casos, decorre de ações de *marketing* que não demandam subordinação ou caráter não eventual, podendo se dar pela utilização de um vídeo, filme, figura ou qualquer outro elemento que contenha a imagem ou que possa identificar o atleta, nitidamente como personagem;

- e não se diga que existe a necessidade efetiva de se comprovar a exploração da imagem do atleta, pois como se sabe o clube pode pagar pela licença de uso da imagem mas não utilizá-la, ou até mesmo para impedir a sua utilização por terceiro, como no caso de evitar que a imagem de um atleta possa ser contratada para divulgação em campanhas publicitárias de empresas concorrentes das patrocinadoras do clube;

- tratando-se, portanto, da exigência de Contribuição incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor de segurados empregados, estando ausente o vínculo empregatício na hipótese em tela, haja vista que os direitos de imagem são regidos por contrato específico com direitos e obrigações de natureza civil, é de ser julgado totalmente improcedente o lançamento, reformando-se o acórdão combatido;

- ademais, a Fiscalização não demonstrou as razões pelas quais entende que tais contratos de licença de uso de imagem não seriam válidos, mas simplesmente desconsiderou os contratos firmados com o objeto: licença de uso de imagem, voz, nome profissional e apelido esportivo do atleta profissional de futebol, limitando-se a afirmar que tratar-se-ia das mesmas verbas remuneratórias registradas na folha de pagamento e tributadas pelo Contribuinte;

- impende transcrever decisão obtida pelo Contribuinte no âmbito trabalhista, em que restou rechaçada a suposta alegação de fraude na constituição de pessoas jurídicas para regular os direitos decorrentes da exploração de imagem do atleta, conforme se extrai da ementa que segue:

“RECURSO ORDINÁRIO DO RECLAMANTE. ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. Hipótese em que o reclamante cedeu o seu direito de imagem a terceiro (LT Assessoria e Marketing Esportivo Ltda.), que, por sua vez, na condição de titular do referido direito, o negociou com o Sport Club Internacional (reclamado), nada lhe sendo devido a tal título. Recurso do reclamante não provido”. (4ª Turma do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região – ACÓRDÃO 01016-2003-010-04-00-6 RO - j. 14.04.2005)

- por fim, deve-se dizer que o Fisco, ao pretender modificar conceitos do direito civil para adequá-los à definição de verba salarial, com o único intuito de fazer incidir tributo, em verdade, contraria frontalmente o disposto no art. 110 do CTN.

Da inexigibilidade de Contribuições Previdenciárias sobre pagamentos efetuados a pessoas jurídicas

- não obstante os fundamentos aduzidos pelo acórdão, os documentos anexados ao processo demonstram que os serviços contratados pela Contribuinte foram efetivamente prestados por meio de pessoas jurídicas P.P. Araújo Esportes Ltda, CANF – Assessoria de Esportes S/C Ltda. e NAD Assessoria de Esportes Ltda.;

- a contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços realizados, ainda que de forma pessoal e intelectual, não é vedado pela legislação, citando-se, por exemplo, os contratos firmados com médicos e advogados, e nem por isso a relação havida é tida como relação empregatícia;

- o art. 129 da Lei n.º 11.196, de 2005, pôs fim a qualquer dúvida sobre o ponto, dispondo expressamente acerca da sujeição dos prestadores de serviços intelectuais (preparação física e consultoria), inclusive sobre direitos de imagem, para efeitos fiscais e previdenciários, à legislação aplicável às pessoas jurídicas;

- de outro norte, impende observar que as atividades das empresas contratadas pelo clube vão muito além da simples diretoria executiva e não se confundem com a sustentada terceirização da atividade fim;

- com efeito, a empresa NAD – Assessoria de Esportes Sociedade Simples Ltda., tem como objeto social o assessoramento, consultoria e execução de serviços na área do Departamento de Futebol Profissional e Amador do contratante, conforme cláusula primeira do contrato e de acordo com a cláusula terceira do contrato cabe à empresa contratar, sob sua inteira responsabilidade, todo o pessoal necessário à execução dos serviços que, por sua complexidade, pode envolver mais de uma pessoa;

- do mesmo modo ocorre com a empresa CANF Assessoria de Esportes: consoante cláusula primeira do contrato, ela tem como objeto o assessoramento, consultoria e execução dos serviços na área do departamento de futebol, o que deixa incólume de dúvidas a amplitude das atividades prestadas pela empresas (cita o Acórdão n.º 2403-002.722);

- portanto, considerando que os pagamentos foram realizados para pessoas jurídicas, não há incidência da Contribuição Previdenciária, nem mesmo hipótese para desconsideração destas;

- ainda que assim não se entenda, o que se admite apenas a título argumentativo, necessário se faz que sejam deduzidos dos valores eventualmente devidos, decorrentes de tais serviços, todos os pagamentos já efetuados a título de Contribuição Previdenciária por meio das pessoas jurídicas, incidentes sobre a remuneração (pró-labore) paga aos sócios-gerentes, nos termos em que determina a legislação de regência.

Da necessidade de redução da multa aplicada

- caso subsista a aplicação da multa ao caso em tela, impõe-se a aplicação da norma mais benéfica, trazida pela MP n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009;

- com isso, analisando as autuações, verifica-se que a capitulação das multas consideradas pela Fiscalização foram aquelas com as redações anteriores à Lei nº 11.941, de 2009;

- assim, resta o entendimento de que o benefício de redução da multa moratória para o percentual de 20% deve ser aplicado, caso seja mantida a cominação de penalidade ao caso ora vergastado, a teor das alterações trazidas pela Lei nº 11.941, de 2009 c/c o art. 106, II, “c”, do CTN.

Ao final, a Contribuinte pede que o acórdão recorrido seja reformado, no que tange a esses pontos.

O processo foi encaminhado à PGFN em 07/01/2019 (Despacho de Encaminhamento de fls. 722 do processo principal 11080.723860/2010-79) e, em 20/02/2019, a Fazenda Nacional, apresentou petição denominada “Memoriais” (fls. 1.416 a 1.429), citando como base regimental o art. 70, do Anexo II, do Ricarf, em contraponto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte. Dito memorial contém os seguintes argumentos:

Dos pagamentos realizados a título de direito de imagem

- de plano, cumpre destacar que, por disposição legal, o jogador profissional é empregado do clube de futebol, sujeito à legislação previdenciária e trabalhista, 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;

- os “contratos de cessão do direito de imagem” têm existência simultânea com os contratos de trabalho e só existem em função da existência do contrato de trabalho do atleta com o clube de futebol, assim, é evidente a relação de dependência entre o contrato de cessão de imagem e o contrato de trabalho, uma vez que aquele só existe em função deste, pois, obviamente, o autuado não celebraria tais contratos de cessão de imagem com atletas que não fizessem parte do seu elenco;

- cabe salientar que, no mundo do esporte, a vinculação da imagem dos jogadores com os clubes que defendem e vice-versa, seja concedendo entrevista, treinando, jogando com as cores, escudo e a camisa do clube, participando de eventos, é inerente ao contrato de trabalho celebrado entre as partes;

- portanto, sendo as verbas, oriundas dos contratos de cessão de imagem, pagas em decorrência da existência dos contratos de trabalho, não há como afastar a sua natureza salarial e, considerando o que dispõe o art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, a incidência das Contribuições devidas à Seguridade Social se impõe;

- nesse aspecto, não se impõe a necessidade da demonstração da ocorrência de fraude ou simulação, para que se afigure legítima e devida a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre tais valores, pagos a título de licenciamento de imagem dos atletas profissionais, tal qual decidido no Acórdão 2401-001.442, de 21/10/2010.

Da caracterização do segurado empregado/sócio de empresa

- neste ponto, a Fazenda Nacional transcreveu passagens do Acórdão da DRJ, adotando-as como razões a contrapor ao recurso interposto pela Contribuinte.

Da multa

- antes das inovações da MP n.º 449, de 2008, atualmente convertida na Lei n.º 11.941, de 1991, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II, da Lei n.º 8.212, de 1991, além da lavratura do Auto de Infração, com base no artigo 32, da Lei n.º 8.212, de 1991 (multa isolada);

- com o advento da MP n.º 449, de 2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991;

- o art. 32-A trata de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionados a fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 1991;

- contudo, a MP n.º 449, de 2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, que remete à aplicação do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, e abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

- assim, sempre que houver lançamento da obrigação principal e também da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A, da Lei 8.212, de 1991;

- essa foi a conclusão a que chegou o acórdão recorrido e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das Contribuições Previdenciárias;

- ressalta-se que, conforme salientado alhures, houve lançamento de Contribuições Sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito, logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996).

- assim, deve ser feita a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 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.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento.

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Principal, Debcad 37.273.161-9, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as seguintes verbas: tarefas, auxílio creche e quebras de caixa pagas aos segurados vinculados aos setores administrativos, de apoio e áreas técnicas; direito de imagem e gratificações destinadas aos jogadores e técnicos de futebol profissional, pagas por intermédio de pessoas jurídicas, e remunerações pagas, mediante notas fiscais, a sócios-gerentes de pessoas jurídicas, considerados pela fiscalização como empregados do sujeito passivo, no período de 01/2005 a 12/2006, conforme Relatório Fiscal de fls. 27 a 40.

O Recurso Especial da Contribuinte, na parte em que teve seguimento, suscita as seguintes matérias:

- não incidência de Contribuição Previdenciária sobre verbas pagas como direito de imagem;

- não incidência de Contribuição Previdenciária sobre pagamentos realizados a pessoas jurídicas; e

- retroatividade benigna das multas previdenciárias, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Quanto à primeira matéria – **não incidência de Contribuição Previdenciária sobre verbas pagas como direito de imagem** – cabe observar que o Colegiado recorrido deixou bem claro que não estava examinando a natureza jurídica em tese do direito de imagem, baseando sua decisão no fato de que, naquele caso concreto, demonstrou-se a conduta de simulação da Contribuinte no pagamento de verbas supostamente pela cessão do direito de imagem, restando evidenciada, pelo conjunto probatório dos autos, a natureza salarial de tais pagamentos. Confirma-se o voto condutor do acórdão recorrido:

Resta evidente que no presente caso a conduta adotada pela recorrente visa dissimular salários. Não se está aqui examinando a natureza jurídica em tese do direito de imagem, mas que no presente caso as remunerações como contraprestação por uma suposta cessão do direito de imagem do atleta profissional devem ser desconsideradas como tal para que, em razão da dissimulação, sejam consideradas salários de contribuição.

Conforme demonstrado no relatório fiscal, a recorrente formaliza contratos de cessão de uso de imagem para pagar salário de forma indireta aos atletas e técnicos, buscando se elidir da incidência contributiva. A recorrente substituiu o salário de seus atletas e

outros profissionais pela contraprestação a cessão do direito de imagem. Esse fato fica evidenciado pela comparação entre a remuneração salarial com os valores recebidos a título de cessão de imagem, item 5.2.2 do relatório fiscal. As diferenças são "estratosféricas" e os valores dos supostos "contratos de imagem" são pagos 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 empregador. Não se pode crer que o atleta, com todos os seus compromissos desportivos com o clube, dedicação aos treinos e partidas de futebol em vários campeonatos ao longo do ano, tenha uma remuneração de natureza salarial tão ínfima quando comparada justamente ao que se supõe uma contraprestação pela cessão do direito de imagem, com se a atividade principal de um atleta seja a sua imagem e não o que produz como atleta.

Nesse sentido, Mauricio Godinho Delgado explica que *"há figuras que não tem originalmente natureza salarial, mas que, em virtude de uma conformação ou utilização fraudulenta no contrato da relação empregatícia, passam a ser tratadas como salário: são parcelas salariais dissimuladas..."*

(...)

Por tudo, entendo que **no presente caso, as provas nos autos evidenciam que os valores não podem ser considerados com remuneração pela cessão do direito de imagem.** (grifei)

Quanto ao paradigma – **Acórdão nº 2403-002.722** – o Contribuinte colacionou os seguintes trechos, a fim de demonstrar a alegada divergência:

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. (...)

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*:

(...)

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.

(...)

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

Observe-se que o Colegiado paradigmático, ao analisar os contratos que embasaram o lançamento, entendeu comprovado que os valores pagos a título de direito de imagem decorriam, de fato, de licença pelo uso de imagem restrita à participação coletiva do atleta em espetáculos desportivos transmitidos por emissoras de televisão ou rádio, não estando, naquele caso concreto, associados aos contratos de trabalho, e, sendo assim, concentrou-se na análise da legislação relativa ao tema, considerando ser possível a cessão do direito de imagem e, assim, considerou que sobre tais pagamentos não deveria incidir Contribuição Previdenciária. Confira-se mais uma vez o paradigma:

Ementa

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.

Voto

DIREITO DE IMAGEM, ARENA E LUVAS DOS ATLETAS DE FUTEBOL

A autoridade fiscal reuniu em alguns levantamentos 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 englobaram os valores a título de Imagem dos Atletas, bem como de direito de arena.

(...)

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.

Assim, da leitura dos trechos acima reproduzidos, o que se constata é que a diferença nas soluções adotadas nos acórdãos recorrido e paradigma, acerca da incidência ou não de Contribuições Previdenciárias sobre as referidas verbas, não se fundam em divergência na interpretação de lei, até porque no acórdão recorrido não se teceu consideração sobre a natureza jurídica em tese do direito de imagem, partindo-se diretamente para o exame do conjunto fático-probatório constante dos autos.

Com efeito, ainda que se trate de julgados referentes a autuações relativas a verbas pagas a título de direito de imagem por clubes de futebol, isso não significa que as circunstâncias em que foram efetuados os pagamentos são as mesmas. Ademais, no que tange aos conjuntos probatórios, cada processo constitui um universo, com suas nuances e especificidades.

Nesse passo, as diferenças entre as conclusões dos julgados decorrem, claramente, da valoração dos respectivos conjuntos fático-probatórios na aferição, pelos Colegiados, da real natureza dos rendimentos pagos pelos clubes de futebol: no caso do acórdão recorrido, a análise das provas levou à convicção da existência de simulação, com intuito de ocultar o verdadeiro caráter remuneratório das verbas pagas a título de direito de imagem; já no caso do paradigma, os contratos confirmaram que as verbas foram pagas, de fato, pelo licenciamento de imagem dos atletas.

Reitera-se que, no que tange aos processos administrativos fiscais, cada conjunto probatório constitui um universo específico, não sendo possível afirmar que o Colegiado que proferiu o acórdão paradigma adotaria a mesma conclusão em face das peculiaridades das provas apreciadas no acórdão recorrido, relativamente às verbas pagas a título de direito de imagem.

Sendo assim, uma vez que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, mas sim em face da legislação tributária, o apelo não pode ser conhecido quanto a esta primeira matéria - **não incidência de Contribuição Previdenciária sobre verbas pagas como direito de imagem.**

No tocante à segunda matéria suscitada – **não incidência de Contribuição Previdenciária sobre pagamentos realizados a pessoas jurídicas** – em seu apelo a Contribuinte sustenta que haveria dissídio jurisprudencial quanto “*à cobrança de Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos às pessoas jurídicas pela prestação de serviços de natureza intelectual*” e, nesse passo, indicou acórdão paradigma em que se “*considerou plenamente válida a contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços de técnicos e de consultoria, ainda que com caráter personalíssimo, forte no art. 129 da Lei nº 11.196/2005*”.

A Contribuinte indicou os seguintes trechos do paradigma – Acórdão nº 2403-002.722 - para demonstrar a alegada divergência:

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 da Lei 11.196/2005, *in verbis*:

(...)

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. (destaques do original)

Entretanto, o Colegiado recorrido, no que diz respeito à infração relacionada aos pagamentos de verbas por intermédio de pessoas jurídicas, assim se pronunciou:

Restou apurado nos presentes autos que o recebimento de tais verbas por intermédio de pessoas jurídicas, notadamente as e empresas NAD – Assessoria de Esporte S/C LTDA; CANF – Assessoria de Esporte S/C LTDA e P.P. Araújo Esportes LTDA se deu unicamente na pessoa de seus sócios gerentes os quais prestavam serviço com exclusividade ao RECORRENTE, questão que foi objeto de fiscalização também nos autos 11080.723861/2010-13, apensos ao presente.

Deste modo tem-se 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.

Com efeito, a divergência jurisprudencial deve ser demonstrada mediante o cotejo das interpretações contidas nos acórdãos recorrido e paradigma.

Nesse passo, verifica-se que o Contribuinte não se desincumbiu, no Recurso Especial, do ônus de demonstrar analiticamente a divergência com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido (§ 8º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015), e nem poderia, uma vez que, no acórdão recorrido, a fundamentação para a manutenção do lançamento foi a presença de elementos caracterizadores da relação de emprego, que levaram à conclusão de que os sócios-gerentes das pessoas jurídicas seriam, na verdade, segurados empregados do Contribuinte, não tendo o Colegiado, em sua análise, tratado a questão sob o ângulo da natureza dos serviços prestados, de forma que sequer se trouxe à discussão a aplicabilidade do art. 129, da Lei nº 11.196, de 2005.

Tanto é assim que, compulsando-se o inteiro teor do paradigma, na parte em que trata da infração cujos trechos foram pinçados pelo Contribuinte e colacionados no Recurso Especial, o relator deixa claro que a autuação não intentou demonstrar os elementos caracterizadores de vínculo mas sim optou por analisar o caso sob o ponto de vista de execução de serviços personalíssimos. Confira-se o paradigma:

SALÁRIO DO TREINADOR E COMISSÃO TÉCNICA

A fiscalização afirma que nos casos de treinadores e comissão técnica é aplicável a Lei n.º 8.650/93, a qual regulamenta a profissão do treinador de futebol profissional, destacando-se os seguintes dispositivos:

(...)

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:

(...)

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:

(...)

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.

Destarte, resta claro que as discussões travadas nos dois julgados foi bem diferente, sendo que no acórdão recorrido sequer foi aventada tese relativa à natureza dos serviços prestados, como é o caso discutido no paradigma.

Assim, é preciso que o acórdão recorrido contenha manifestação sobre a matéria objeto do Recurso Especial, o que evidentemente não ocorreu, uma vez que, repita-se, não há qualquer trecho do acórdão recorrido sobre eventual natureza intelectual dos serviços que ensejaram o pagamento dos rendimentos objeto da tributação, como também não foi sequer mencionada a legislação sobre a qual o Contribuinte pretendeu suscitar interpretação divergente no Recurso Especial.

Assim, incabível o seguimento do apelo quanto à matéria não apreciada no acórdão recorrido, por expressa determinação regimental, prevista no § 5º, do art. 67, Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 5º **O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.**

Tratando o Recurso Especial de matéria não discutida no acórdão recorrido, ausente o pressuposto do prequestionamento, o apelo não pode ser conhecido.

Assim, não conheço do Recurso Especial, também no que tange a esta segunda matéria - **não incidência de Contribuição Previdenciária sobre pagamentos realizados a pessoas jurídicas.**

Quanto à terceira matéria – **aplicação da retroatividade benigna às multas previdenciárias, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009** – o Colegiado recorrido considerou que já houve a aplicação da multa mais benéfica no momento da autuação, decorrente da comparação da multa aplicada na forma do art. 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009 (24%), com a multa de ofício prevista no art. 35-A daquela lei, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

O Contribuinte, por sua vez, pede que o comparativo seja feito com base no art. 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação antiga, com a nova redação do art. 35, da mesma lei, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que remete ao art. 61, da Lei n.º 9.430, de 1996 (multa limitada a 20%).

Com efeito, o pedido do Contribuinte encontra amparo na Nota SEI n.º 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME, assim ementada:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

A citada nota assim registra:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

(...)

Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

(...)

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106, II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

(...)

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

(...)

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Assim, conforme o ato da própria PGFN, não há como fazer retroagir a aplicação da multa de ofício de 75%, portanto o apelo deve ser provido, para que a multa pelo descumprimento da obrigação principal seja exigida conforme o previsto no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que remete ao art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996 (limitada a 20%).

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo