



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.727287/2012-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-007.092 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de julho de 2024
Recorrente SPORT CLUB INTERNACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO DO CARF.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91, que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Aplicação aos julgamentos do CARF, conforme RICARF.

DIREITO DE ARENA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas denominadas “Direito de Arena”, de que trata o art. 42 da Lei 9.615/98.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO CRECHE. SÚMULA CARF Nº 64.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE REMUNERAÇÕES.

Há necessidade de informação em GFIP e recolhimento das verbas previdenciárias referentes a contribuições incidentes sobre remunerações denominadas tarefa e quebra de caixa.

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária, ao caso em concreto, e observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado, para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS

GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI 11.196/05. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei 11.196/05, é possível ao fisco, comprovada a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviços intelectuais.

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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para 1- Excluir do lançamento as contribuições previdenciárias de 15% sobre as remunerações pagas por serviços prestados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho UNIMED PORTO ALEGRE - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA, as quais não foram declarados em GFIPs e não houve recolhimento da contribuição previdenciária devida - planilha "Valores pagos à Cooperativa Unimed", fls. 763 - Levantamento COI - PGTO A COOPERATIVA – 06/2007 a 12/2007; 2- Excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre a rubrica da folha auxílio creche-355, cujos valores não foram declarados em GFIP; 3-Aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009, 4 -Excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre a rubrica "Direito de Arena" . Vencido o relator, conselheiro Wilsom de Moraes Filho, que lhe dava provimento em menor extensão, mantendo o lançamento da contribuição sobre a rubrica de "Direito de Arena". Por voto de qualidade, foi mantido o lançamento da contribuição sobre as rubricas de pagamento de "tarefas" e "direito de imagem", vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso, Andressa Pegoraro Tomazela e Wilderson Botto, que afastavam o lançamento em relação a essas rubricas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Honório Albuquerque de Brito.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Marcus Gaudenzi de Faria (suplente convocado(a)), Andressa Pegoraro Tomazela, Wilderson Botto, Honório Albuquerque de Brito (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Raimundo Cassio Goncalves Lima.

Relatório

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada e que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 22/35), refere-se aos autos de infração abaixo, consolidados em 05/06/2012, abrangendo o período de 01/2007 a 12/2007, a saber:

a) AI DEBCAD n.º 37.377.458-3 - valor original de R\$ 93.806,46 acrescidos de juros e multa de ofício: refere-se às contribuições previdenciárias de 15% sobre os valores dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho – 06/2007 a 12/2007 e;

b) AI DEBCAD n.º 37.377.459-1 - valor original de R\$ 934.602,95 acrescidos de juros e multa de mora: refere-se às contribuições sociais destinadas aos Terceiros: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social do Comércio - SESC e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas -SEBRAE, incidentes sobre:

- Rubricas da folha: tarefas, auxílio creche e quebra de caixa pagas aos segurados vinculados aos setores administrativos, de apoio e técnicos.

- Remunerações de direito de imagem, direito de arena e gratificações destinadas aos jogadores e técnicos de futebol, pagas por intermédio de pessoas jurídicas;

- Remunerações pagas, mediante notas fiscais, aos segurados Newton Drummond de Andrade e Carlos Alberto Negreiros Fraga, considerados pela fiscalização como empregados do sujeito passivo.

Informa ainda o Auditor Fiscal que o fato gerador das obrigações previdenciárias e sociais, decorre das situações abaixo relatadas e identificadas durante o procedimento fiscal referentes ao período 01/2007 a 12/2007:

Remuneração dos Segurados nas Folhas de Pagamento

Rubricas da folha: tarefas-377, auxílio creche-355 e quebra de caixa- 372, cujos valores não foram declarados em GFIP, assim como não houve recolhimento das contribuições sociais, os quais estão demonstrados na planilha "Rubricas: Tarefas, Auxílio Creche e Quebra de Caixa" fls. 731- Levantamento RB1 - RUBRICAS FL PGTO – comp. 06/2007 e 07/2007;

Nas comp. 06 e 07/2007 não houve pagamento de GPS, tendo o clube solicitado o parcelamento dos valores declarados em GFIP, porém, como algumas remunerações (diversas das citadas acima) não foram informadas em GFIP, não entraram no parcelamento solicitado pela empresa. Tais valores estão demonstrados na planilha "Diferenças de remunerações não declaradas em GFIP", fls. 732 - Levantamento FP1 - FOLHA DE PGTO - comp. 06/2007 e 07/2007;

Ganho dos atletas de futebol, técnicos de goleiros, técnicos de futebol e de auxiliares técnicos.

Através do exame das folhas de pagamento, GFIPs, contratos de cessão de imagem, notas fiscais e escrituração contábil constatou-se que os atletas de futebol, técnicos de goleiros, técnicos de futebol e de auxiliares técnicos são remunerados como segue:

A) Parte dos seus ganhos registrados na folha de pagamento e oferecidos à tributação;

B) Parcelas denominadas de "gratificação" e "direito de imagem" creditadas aos favorecidos, por intermédio de pessoas jurídicas interpostas e excluídas da folha, e da GFIP, constituindo base de incidência das contribuições previdenciárias e dos terceiros:

- Remuneração "Gratificação/Prêmios/Bichos/Bonificação" – valores creditados aos técnicos de futebol em decorrência dos resultados positivos obtidos pelo time de futebol profissional, lançados na conta de despesa "31201050850 - Serviços Prestados por Pessoa Jurídica", como se houvesse a prestação de serviços de uma pessoa jurídica à recorrente. Dessa forma, o contribuinte está simulando um negócio jurídico, com a finalidade de elidir a incidência tributária - planilha "Pagamentos de Gratificação e Premiação", fls. 733/742 - Levantamento GP1 - GRATIFICAÇÃO PREMIAÇÃO - 03/2007 a 11/2007 e;

- Remuneração "Direito de Imagem" - valores creditados aos profissionais do futebol ao serem contratados pelo clube, os quais assinam, além do contrato de trabalho, um outro contrato denominado "Instrumento Particular de Licença de Uso de Imagem, Voz, Nome Profissional e Apelido Esportivo", que na realidade constitui um ajuste entre o clube e a pessoa jurídica do segurado empregado, em que a empresa do atleta ou técnico emite nota fiscal de serviço mensalmente para dar cobertura ao crédito. Trata-se de verba salarial lançada na conta "31201040010 - Direito de Imagem". Dessa forma, o contribuinte está simulando um contrato civil com o intuito de burlar a legislação trabalhista e elidir a incidência tributária - planilha "Direito de Imagem", fls. 743/760 - Levantamento DI1 - DIREITO DE IMAGEM - 03/2007 a 11/2007;

C) Parcela denominada "Direito de Arena" - prevista no artigo 42 da Lei nº 9.615/1998 ("Lei Pelé"), decorrente da participação nos lucros obtidos com a fixação, transmissão ou retransmissão de espetáculo esportivo público. As verbas são repassadas aos atletas através do sindicato da categoria e lançados na conta "31201050315 - Despesas com Direito de Arena". Trata-se, porém, de direito condicionado à participação dos atletas em eventos desportivos, e resulta da contraprestação pelo desempenho destes no evento, o qual decorre da relação empregatícia, possuindo então, natureza jurídica de salário – planilha "Direito de Arena", fls. 761 - Levantamento DA1 - DIREITO DE ARENA – 06/2007 a 12/2007.

Remuneração paga a sócios-gerentes de pessoas jurídicas interpostas os quais foram considerados empregados do sujeito passivo

Também se constatou, no procedimento fiscal, que o clube ajustou com determinadas pessoas jurídicas, contrato para prestação de serviços de assessoramento, consultoria, execução dos serviços na área dos Departamentos de Futebol Amador e Profissional. Na prática, os sócios gerentes dessas pessoas jurídicas executaram os serviços pessoalmente (sem o auxílio de empregados), de forma exclusiva e habitual nas dependências do contratante, mediante remuneração e subordinação. Assim sendo, os segurados preenchem os requisitos definidos no artigo 12 da Lei nº 8212/1991 (de Custeio da Previdência Social);

Fica evidente tratar-se de simulação de negócio jurídico com o intuito de burlar a legislação trabalhista e elidir a incidência tributária, os valores das remunerações estão lançados na conta "31201050100 - Assessoria e Consultoria" – planilha "Caracterização de Segurados Empregados", fls. 762 - Levantamento SE1 – SEGURADOS EMPREGADOS – 01/2007 a 12/2007;

Pagamento de serviços prestados por Intermédio de Cooperativas de Trabalho

Foram lançadas as remunerações pagas por serviços prestados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho UNIMED PORTO ALEGRE - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA, as quais não foram declarados em GFIPs e não houve recolhimento da contribuição previdenciária devida - planilha "Valores pagos à

Cooperativa Unimed", fls. 763 - Levantamento COI - PGTO A COOPERATIVA – 06/2007 a 12/2007.

Comparativo da Multa Aplicada

Em função das alterações promovidas pela MP nº 449, convertida na Lei nº 11.491/2009, procedeu-se à comparação da multa calculada na forma da legislação vigente, com a multa calculada na forma da legislação anterior, lavrando a menos gravosa ao contribuinte, como determina o art. 106, alínea "c", do CTN.

Assim, comparadas às multas, de acordo com a Lei 8212/1991, antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009 e a multa a ser aplicada a partir da edição da citada Lei, verifica-se que a legislação mais benéfica ao contribuinte é a atual, conforme demonstrado na planilha "SAFIS - Comparação de Multas", fls. 834/835.

A contribuição social devida a Outras Entidades e Fundos não entra no cálculo para a definição dos valores dos autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória pela não entrega de GFIP. Por este motivo, no Auto de Infração DEBCAD 37.377.459-1 será aplicada a multa de mora de 24%.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 850/859 e fls. 890/927), com base nos seguintes tópicos:

DEBCADs Nº 37.377.458-3

I - DOS FATOS

II – PRELIMINAR: Divisão da Matéria entre 02 Autos de Infração em um mesmo processo administrativo (Comprot).

III-Auto de Infração Nº37.377.458-3-Inexigibilidade da contribuição de 15% sobre valores de serviços prestados por cooperativas de trabalho-ofensa ao art. 97, I, do CTN

IV-Da Penalidade-Premente necessidades de redução da multa aplicada

V-Dos Pedidos.

DEBCADs Nº 37.377.459-1

I-DOS FATOS

II-PRELIMINAR:DIVISÃO DA MATÉRIA ENTRE 02 AUTOS DE INFRAÇÃO EM UM MESMO PROCESSO ADMINISTRATIVO(COMPROT)

III-Auto de Infração Nº37.377.458-3-Inexigibilidade da contribuição de 15% sobre valores de serviços prestados por cooperativas de trabalho-ofensa ao art. 97, I, do CTN

IV-AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.377.459-1

a)DIREITO DE IMAGEM E GRATIFICAÇÕES-Pagamentos e contratos regulados pela lei civil-Incompetência Tributária-Jurisprudência favorável do CARF

b)Da indevida exigência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos relativos ao Direito de Arena.

c)Desconsideração das Pessoas Jurídicas e enquadramento como empregados segurados-Inexigibilidade das Contribuições Previdenciárias sobre pagamentos efetuados a Pessoas Jurídicas.

d) Da inexigibilidade de contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias - Rubricas: Auxílio Creche, Tarefas e Quebra Caixa

V-DA PENALIDADE- PREMENTE NECESSIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA APLICADA

VI-DOS PEDIDOS

Foi proferido Acórdão nº 12-69.320 - 10ª Turma da DRJ/RJO, (e-fls. 1.399/1420), onde a impugnação foi julgada improcedente por unanimidade.

A seguir transcrevo as ementas da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

É legítima a cobrança de contribuições destinadas à Seguridade Social, com base no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EFEITOS.

Até a manifestação da PGFN, nos moldes previstos no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e conseqüente emissão de Nota Explicativa, a RFB não se encontra vinculada à decisão judicial proferida no âmbito de Recurso Extraordinário com repercussão geral.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

Comprovada a ocorrência dos requisitos do art. 12, I, "a", da Lei 8.212/91, resta caracterizada a condição de segurado empregado e obrigatório o lançamento das contribuições incidentes sobre sua remuneração.

Constatada a presença dos pressupostos fático-jurídicos da relação de emprego, ainda que sob qualquer outra denominação, a fiscalização poderá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

TAREFAS, AUXÍLIO CRECHE E QUEBRA DE CAIXA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integram a remuneração, para fins de incidência das contribuições sociais, as rubricas não expressamente desvinculadas do salário-de-contribuição, pelo art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991.

DIREITO DE IMAGEM, DIREITO DE ARENA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A renda auferida pelo técnico e atleta profissionais pelo uso da imagem, por parte do clube que os emprega, possui natureza salarial.

BICHOS, GRATIFICAÇÕES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A parcela denominada "bichos", no jargão futebolístico, consiste em gratificação pelo resultado obtido nos jogos disputados, revelando natureza tipicamente remuneratória.

CONVENÇÕES COLETIVAS. EFEITOS.

As convenções entre particulares, que façam leis entre as partes, não podem se opor à Fazenda Pública.

ÔNUS DA PROVA.

Alegações desprovidas das respectivas provas não ensejam revisão do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO.

É devida a multa de ofício sobre as contribuições não declaradas e não recolhidas.

SUSTENTAÇÃO ORAL EM SESSÃO DE JULGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO QUE REGE O PROCESSO ADMINISTRATIVO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de sustentação oral em sessão de julgamento na primeira instância administrativa, por falta de previsão legal.

INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao patrono da impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão, em 07/11/2014, conforme documento às fls. 1435, apresenta Recurso Voluntário em 09/12/2014, fls. 1437/1464, que contém as seguintes alegações, em síntese:

I – DA TEMPESTIVIDADE**II- SÍNTESE DOS FATOS.****III-DEBCAD Nº 37.377.458-3-INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO-DECISÃO PROFERIDA PELO STF NO RE Nº 595.838/SP-REPERCUSSÃO GERAL**

A ilegitimidade da contribuição de 15% incidente sobre valores de serviços prestados por cooperativas de trabalho, seja por não observar as reiteradas decisões proferidas pelo STF ou, ainda, por ter sido veiculada através de lei ordinária, ensejando vício formal, bem como pela falta de relação jurídica existente entre a Recorrente e os cooperados e pela base de cálculo eleita erroneamente, ocasionando vício material do referido instrumento ato normativo.

IV-DEBCAD Nº 37.377.459-1-DA PRESENTE NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.**A)DIREITO DE IMAGEM-PAGAMENTOS E CONTRATOS REGULADOS PELA LEI CIVIL-JURISPRUDÊNCIA FAVORÁVEL DO CARF.**

Os contratos de licença de uso de imagem, relação de natureza civil cujo objeto dispõe sobre a exploração da imagem do atleta. Exatamente por constituir-se em uma obrigação de cunho civil, não se pode confundir com a prestação de serviço realizada pelo jogador profissional, técnico ou treinador.

Não pode integrar o salário do empregado por não constituir em contraprestação pelo trabalho, conforme jurisprudência do CARF.

No âmbito esportivo, os direitos patrimoniais de exploração de imagem possuem previsão expressa no art. 87-A da Lei Pelé.

O art. 92 da Lei nº 9.610/98 reconhece expressamente a distinção existente entre o direito personalíssimo e o direito patrimonial, ambas faces da exploração de imagem.

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 através a produção de filmes, da venda de bonecos, encartes, revistas, dentre outros meios.

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, contraria frontalmente o disposto no art. 110 do CTN.

B) DA INDEVIDA EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE OS PAGAMENTOS RELATIVOS AO DIREITO DE ARENA

A ilegalidade da cobrança das contribuições sobre os valores relativos ao Direito de Arena, à medida que tais pagamentos possuem regulação específica no âmbito civil, conforme disposto no art. 42, §1º, da lei 6.915 (Lei Pelé). Ademais, a responsabilidade pelo pagamento de tal verba não pertence à ora Recorrente, e sim ao clube dos Treze e aos sindicatos de classe.

Tem características semelhantes aos pagamentos de Direito de imagem.

Durante o período autuado esses valores eram pagos diretamente pela União do clube dos trezes aos sindicatos de classe e posteriormente repassado aos jogadores.

O lançamento contábil que balizou a autoridade fiscal e levou a cometer tal equívoco se tratava de registro nos pagamentos a receber pela recorrente do clube dos treze, onde constava o lançamento de débito do referido valor, pois descontado do valor total do contrato de transmissão do espetáculo.

c) INEXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS JURÍDICAS.

Os valores pagos a pessoa jurídicas não deveriam compor a base de cálculo para incidência da contribuição destinada aos terceiros.

A contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços realizadas ainda que de forma pessoal e intelectual não é vedado pela legislação.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 põe fim a qualquer dúvida sobre esse ponto.

Ainda que assim não se entenda, necessário se faz que sejam deduzidos dos valores eventualmente devidos, decorrentes de tais serviços, todos os pagamentos já efetuados a título de contribuição previdenciária através das Pessoas Jurídicas.

d) DA INEXIGIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS-AUXÍLIO CRECHE, TAREFAS E QUEBRA DE CAIXA.

A indevida cobrança de contribuição sobre as rubricas tarefas, auxílio creche e quebra de caixa, vez que possuem nítida natureza indenizatória e não estão sujeitas à contribuição.

As parcelas referentes ao Auxílio-creche não configura verba de natureza remuneratória, conforme exige a hipótese de incidência da contribuição estando claramente descrita sua natureza no Acordo Coletivo.

No que se refere à rubricas tarefas e quebra de caixa, a Recorrente realiza todos os recolhimentos decorrentes de tais pagamentos, conforme demonstram os comprovantes (doc. 4), tendo inclusive firmado acordo com a Receita Federal para quitação dos valores em aberto, incluindo rubricas aqui exigidas.

Consoante Acordo Coletivo de trabalho firmado entre as partes tais verbas não integram o salário para fins de composição da base de cálculo, mesmo que, em que pese não terem sido declarados em GFIP, constam devidamente na folha de pagamento.

V-DA PENALIDADE-PREMENTE NECESSIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA APLICADA

Na hipótese de manutenção do lançamento, a redução da multa para efeito de observar as alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/2009

IV – DO PEDIDO

Em 06/05/2024, a contribuinte apresenta petição às fls. 1526/1531, onde diz, em síntese, em relação a DEBCAD n.º 37.377.458-3, a contribuição de 15% incidente sobre a nota fiscal ou fatura dos serviços prestados pelos cooperados através das cooperativas foi julgada inconstitucional pelo STF, nos termos do RE n.º 595.838/SP; Em relação ao DEBCAD n.º 37.377.459-1, observa-se que se refere às contribuições destinadas aos terceiros sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados, incluindo verbas como auxílio creche e quebra de caixa, direito de imagem, direito de arena e gratificações, as quais foram consideradas, equivocadamente, como verbas de natureza salarial. No entanto, as parcelas sobre as quais está sendo exigida a contribuição a terceiros estão vinculadas a obrigações de direito civil, sem relação com o contrato de trabalho. Outras, possuem natureza indenizatória e não devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições, em relação ao auxílio-creche, há entendimento expresso do CARF de que tais verbas não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, com base na Súmula 64/CARF2, quanto as tarefas e quebra de caixa, há Acordo Coletivo de Trabalho entre a Recorrente e o Sindicato dos Empregados em Clubes Esportivos e em Federações Esportivas no Estado do Rio Grande do Sul, com previsão de não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais rubricas, posto que são pagas a título de indenização, não caracterizando o fato gerador da referida contribuição. Da mesma forma, face à equiparação reconhecida pelo STJ, tal entendimento aplica-se às contribuições a terceiro; Relativamente ao Direito de Arena, a Lei n.º 6.915/98, em seu art. 42, §1º, prevê expressamente a natureza civil de tal verba, afastando o caráter salarial e, conseqüentemente, a incidência da contribuição previdenciária e a terceiros; De forma semelhante, o Direito de Imagem e Gratificações também possuem natureza civil, por se tratar de indenização paga pelos direitos pessoais de caráter patrimonial, assim definidos pelo Código Civil, bem como pela legislação específica aplicável aos esses contratos, baseados na Lei Pelé n.º 9.615/98, especificamente em seu art. 87-A, Com o advento da MP n.º 449/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilsom de Moraes Filho, Relator.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, dele se toma conhecimento.

Da contribuição previdenciária incidente sobre serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho(DEBCAD n.º 37.377.458-3)

A recorrente se insurge contra à cobrança de 15% sobre os valores de serviços prestados por Cooperativas de Trabalho, alegando ser inconstitucional.

O Supremo Tribunal Federal, por meio do RE nº 595.838, julgado em 23/4/14, julgou inconstitucional a cobrança da contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, sob a sistemática do art. 543-B do CPC, nos seguintes termos:

EMENTA

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (RE 595838, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014).

Assim, por força do Regimento Interno do CARF (RICARF), art. 98, § único, II, 'b', as decisões definitivas de mérito julgadas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática de repercussão geral ou dos recursos repetitivos, devem ser seguidas e reproduzidas pelos conselheiros.

Nesse ponto assiste razão à recorrente, logo deve ser excluído do lançamento às contribuições previdenciárias de 15% sobre as remunerações pagas por serviços prestados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho UNIMED PORTO ALEGRE - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA, as quais não foram declarados em GFIPs e não houve recolhimento da contribuição previdenciária devida - planilha "Valores pagos à Cooperativa Unimed", fls. 763 - Levantamento COI - PGTO A COOPERATIVA – 06/2007 a 12/2007.

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.377.459-1

Este Auto de Infração refere-se exclusivamente às contribuições destinadas a terceiros, cuja base de cálculo, em relação às associações desportivas e sociedades empresárias que mantêm equipe de futebol profissional, é a remuneração paga, devida ou creditada a empregados (atletas e não atletas).

Da contribuição devida a terceiros incidente sobre as rubricas Direito de Arena, Direito de Imagem e Gratificações (Bichos).

A recorrente alega que não é exigível as contribuições devidas aos terceiros sobre as rubricas Direito de Arena, Direito de Imagem e Gratificações (Bichos). Diz que os valores pagos aos atletas e técnicos de futebol profissional, a título de direito de imagem, não constituem salário, estão desvinculados do contrato de trabalho e que o uso da imagem é um direito personalíssimo e absoluto, regido por normas do direito civil, sendo a imagem um bem jurídico protegido constitucionalmente.

De início cabe lembrar o art. 144 do CTN que determina:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

De qualquer forma, mesmo que se entenda aplicável o art. 87-A da Lei 9.615/98, incluído pela Lei 12.395/11, os contratos deveriam fixar direitos e deveres, inconfundíveis com o contrato de trabalho. No caso, os contratos não atenderiam às condições estipuladas nesta lei.

Quanto ao direito de imagem, a Lei 11.196/05, art. 129, assim dispõe:

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.

Vê-se, portanto, que a partir de 1/1/2006, tornou-se possível tributar na pessoa jurídica os rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executados por meio delas. Até então a legislação determinava que os rendimentos provenientes da exploração de serviço personalíssimo seriam tributados na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que ajustados por meio de uma pessoa jurídica.

Logo, há a possibilidade de cessão para a pessoa jurídica de direitos de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física.

Contudo, o referido art. 129 deve ser interpretado em conjunto com as demais normas do ordenamento jurídico, não podendo ser utilizado para afastar o reconhecimento de trabalho prestado como empregado e a remuneração auferida em virtude deste trabalho.

Para que o contrato de direito de imagem, intermediado por pessoa jurídica, seja considerado válido e os valores recebidos sejam dissociados da remuneração paga pelo trabalho, é necessário comprovar que o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho, possuindo assim natureza civil e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta.

Por outro lado, não se tratando de contrato autônomo, o que se tem é um contrato simulado, objetivando mascarar a real remuneração do atleta, objetivando a redução do pagamento de tributos tanto pela entidade desportiva, como pelo atleta contratado.

O relatório fiscal (fls. 22/35) cita uma situação narrada na Reclamatória Trabalhista de Wellington de Oliveira Monteiro e diz que é a mesma dos demais contratos, descrevendo que o clube ajusta com Pessoa Jurídica do segurado empregado “Instrumento Particular de Licença de Uso de Imagem, voz, Nome Profissional e Apelido Esportivo” e a empresa do atleta ou técnico emite nota fiscal de serviço mensalmente para dar cobertura ao crédito, firma-se o entendimento de que não se trata de negócio jurídico envolvendo o clube e demais Pessoas Jurídicas, mas sim o pagamento de verba salarial. O relatório diz que se trata da simulação de contrato civil com intuito de burlar a legislação trabalhista e elidir a incidência tributária e que os valores estão lançados na conta 31201040010-Direito de Imagem, que registra os pagamentos e as notas fiscais são normalmente sequenciais e são mantidas em controle extra-contábil.

A reclamatória trabalhista mencionada diz que o reclamante recebia praticamente o mesmo valor do salário a título de direito de imagem, que a parcela mensal recebida pelo jogador de futebol a título de direito de arena e de imagem, correspondia a 80% dos seus ganhos, e concluiu que os valores pagos a título de direito de imagem visavam a contra prestação do autor pelo trabalho prestado à empregadora, revestindo-se de nítido caráter salarial.

Consta “Instrumento Particular de Cessão de Imagem, voz, nome profissional e/ou apelido esportivo” do atleta Wellington de Oliveira Monteiro (fls. 339/341). verifica-se que: i) exclusividade da imagem, voz nome profissional e/ou apelido do anuente, da melhor maneira que convier ao clube, isoladamente ou associado a produtos e serviços de terceiro, em conjunto com seus parceiros comerciais, podendo explorar comercialmente a imagem, a voz, o nome profissional do anuente, bem com ceder a terceiros a licença antes referida, independente de autorização da contratada; ii) A presente licença autorização e cessão estão diretamente vinculados a imagem do anuente junto ao contratante e ao público em geral iii) Sempre que participar de qualquer meio de comunicação deverá utilizar uniforme oficial indicado pelo clube. A indicação aludida pode recair na utilização de material esportivo levando em consideração patrocinadores oficiais; iv) é dever do anuente preservar a imagem pública v) responde civil e penalmente pelas perdas decorrentes do descumprimento de não observar a imagem pública vi) participar no ano de 4 eventos organizados pelo contratante; vi) Na hipótese de rescisão do contrato as parcelas vincendas não serão pagas.

Constam “Instrumento Particular de Cessão de Imagem, voz, nome profissional e/ou apelido esportivo” e Termo de Resilição de instrumento particular de licença de uso de imagem e voz profissional e apelido esportivo de profissional de futebol em vários casos (fls. 107/349) e não só no exemplo citado no relatório fiscal.

Esses fatos ratificam que não há autonomia entre o contrato de trabalho firmado entre o clube e o jogador e o contrato de cessão de direito de imagem.

Diante dos fatos apontados pela fiscalização, verifica-se que os valores pagos a título de cessão de direito de imagem, são, de fato, remuneração pelos serviços prestados de jogador de futebol. Não há autonomia entre o contrato de trabalho firmado entre o clube e o jogador e o contrato de cessão de direito de imagem.

Ressalte-se que, além do contrato de cessão de direito de imagem existir tão-somente em decorrência do contrato de trabalho, os valores pagos são os mesmos todos os meses, independentemente da quantidade de aparições às quais poderia ser associada a vantagem obtida pelo Clube com a imagem do jogador, inclusive por ocasião das férias, quando não é possível associar qualquer uso da imagem do jogador pelo Clube.

Desta forma, os valores pagos pelo clube ao jogador (camuflados como direito de imagem), são verdadeira remuneração, direito indisponível do empregado, conforme legislação trabalhista.

Restou evidenciado, portanto, a relação pessoal e direta do clube com o jogador, caracterizando a natureza pessoal dos rendimentos.

Sendo assim, conclui-se, nos mesmos termos apurados pela fiscalização e do acórdão recorrido, que havia uma vinculação entre o contrato de trabalho e a exploração do direito de imagem do contribuinte, tendo o contrato de direito de imagem firmado o objetivo de redução da tributação das contribuições previdenciárias no caso do clube.

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho é farta no sentido de que a verba paga pelo clube ao atleta profissional a título de cessão do uso do direito de imagem possui natureza remuneratória, ligada diretamente ao contrato de trabalho, porque decorre do desempenho de sua atividade desportiva.

Verifica-se no caso a figura da “elusão tributária”, conforme leciona Marciano Seabra de Godoi, que cita também outros autores, em artigo publicado na Revista de Informação Legislativa, v. 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012 – Estudo comparativo sobre o combate do planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil, disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496582>, aplica-se o **conceito amplo de simulação, segundo a qual o sujeito passivo, para atrair a aplicação de uma norma tributária benéfica que de outra forma não seria aplicável, usa a estrutura formal de contratos e outros institutos jurídicos esvaziando-os de qualquer substância jurídica real**. Segundo o professor:

O comportamento pelo qual o contribuinte se utiliza de meios artificiosos e abusivos para, sob uma aparência de legalidade e licitude, buscar evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou busca se colocar dentro do pressuposto de fato de um regime tributário mais benéfico, criado pela legislação para abarcar outras situações.

[...]

Os atos e negócios jurídicos engendrados pelas partes são abusivos/artificiosos, posto que a sua formalização não reflete os reais propósitos práticos buscados pelas partes e distorcem as finalidades e objetivos contidos nas normas que regulam a espécie.

[...]

[...] na elusão, o contribuinte busca uma economia tributária de má-fé, no sentido de burlar o espírito da lei e preservar somente sua letra, confiando numa interpretação automática e acrítica das normas aplicáveis ao caso.

Quanto às verbas denominadas Direito de Arena, consideradas pela fiscalização base das contribuições devidas aos terceiros, verifica-se que os argumentos oferecidos pela recorrente são os mesmos utilizados para o Direito de Imagem, alegando também, que tais valores, além de não comporem a remuneração dos jogadores, não são pagos por ela.

O direito de arena é regulado pelo artigo 42 da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), decorrente da participação, pelo atleta profissional, nos lucros obtidos com a fixação, transmissão ou retransmissão de espetáculo esportivo público, sendo que as verbas são repassadas aos atletas pelo sindicato da categoria.

Vejamus a redação do artigo 42, caput e § 1º da Lei 9.615/1998, vigente à época dos fatos geradores, *in verbis*:

"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 que participem.

§ 1º Salvo convenção em contrário, 20% (vinte por cento) do preço total da autorização, como mínimo, será distribuído em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo ou evento."

É direito do atleta condicionada à sua participação em evento esportivo, o que ocorre em virtude da sua atividade empregatícia. Os valores recebidos a título de direito de arena resultam do desempenho de atividade constante no contrato do trabalho.

Não procedem as declarações da recorrente de que como os valores decorrentes do direito de arena, à época, não foram pagos por ela, mas eram retidos pelo Clube dos Treze, e repassados aos Sindicatos de Classe dos jogadores, não se pode considerá-los como sendo remuneração.

Cabe neste momento citar ponto do acórdão de piso (fls. 1414) com o qual concordamos e adotamos como razão de decidir (artigo 114, §12, inciso I, do RICARF):

18.5. Note-se que não há óbice na lei de que a intermediação no pagamento do direito de arena seja efetuada. Assim, a intermediação, por si só, não é ilegal, e em nada altera a responsabilidade da interessada. O sindicato apenas faz a intermediação entre as duas entidades (o clube e a emissora de televisão) e o atleta. Considerando-se, no entanto, tratar-se de retribuição que compõe a remuneração do empregado, o empregador é o responsável por eventual inadimplemento, com ação de regresso em face da emissora de televisão ou da entidade sindical profissional. Tanto é assim que a impugnante lançou em sua escrituração (Razão Auxiliar Analítico) as verbas que eram retidas pelo Clube dos Treze, referentes ao Direito de Arena, que deveriam ser repassadas aos Sindicatos de Classe dos jogadores.

Os fatos aqui tratados ocorreram em 2007 e ainda não tinha ocorrido a alteração trazida pela Lei nº 12.395, de 16/03/2011. O art. 144 do CTN diz que o lançamento reporta-se a data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Dessa forma, posterior alteração como a introduzida na Lei nº 9.615/1998, com alteração dada pela Lei nº 12.395/2011, ao § 1º, Artigo 42, não poderia retroagir para afastar a tributação sobre os valores pagos aos atletas à título de direito de Arena.

Quanto as parcelas pagas aos técnicos do futebol, a título de "gratificação" (denominada na linguagem futebolística "bichos"), também consideradas pelo fisco como base de incidência para as contribuições de terceiros, constitui verba de natureza salarial em contraprestação aos resultados positivos obtidos pelo time de futebol profissional em cada partida, ou por passar de fase nos campeonatos, ou mesmo conquistar a vitória.

Nas Planilha "Pagamentos de Gratificação e Premiação", fls. 795/807, verifica-se a habitualidade desses pagamentos, esses valores constituem retribuição pelo trabalho realizado e são vinculados ao cumprimento de metas pré-estabelecidas pelo clube.

Conforme artigo 28, inciso I da Lei 8.212/1991 qualquer remuneração destinada a retribuir o trabalho integra o salário de contribuição. Essa rubrica não se encontra nas exceções do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

Diante do exposto, quanto ao direito de imagem, direito de arena e gratificações entendo que não assiste razão ao recorrente.

Das remunerações pagas aos sócios-gerentes de pessoas jurídicas interpostas os quais foram considerados empregados.

Em relação a caracterização de vínculo empregatício de trabalhadores que prestaram serviços à empresa por intermédio de pessoa jurídica, alegou em suma a inexistência de elementos suficientes à desconsideração das pessoas jurídicas, a legalidade dos serviços acordados e que o art. 129 da lei n.º 11.196/2005 põe fim a qualquer dúvida sobre esse ponto, pois dispõe acerca da sujeição dos prestadores de serviços intelectuais.

Requeru, ainda, a título argumentativo, que sejam deduzidos dos valores devidos todos os pagamentos já efetuados.

No caso em tela, observa-se que o relato apresentado pela fiscalização é suficiente para demonstrar o vínculo empregatício dos profissionais “pejotizados” e a autuada.

Com relação à empresa NAD - ASSESSORIA DE ESPORTE S/C LTDA e à empresa CANF - ASSESSORIA DE ESPORTES S/C LTDA cabe citar o que consta no acórdão de piso (fl. 1415):

20.3. Com relação à empresa NAD - ASSESSORIA DE ESPORTE S/C LTDA, a gerência estava a cargo do sócio Carlos Alberto Negreiros Fraga, estando evidente o vínculo empregatício pela própria natureza dos serviços contratados, o qual exercia a função de Diretor Executivo das Categorias de Base, englobando serviços de assessoramento, consultoria e execução das atividades relacionadas ao Departamento de Futebol Amador, ou seja, atividades diretamente vinculadas aos atletas. O serviço foi executado pessoalmente, de forma exclusiva e habitual (confirmado pela ordem sequencial das notas fiscais de cobrança da remuneração), nas dependências do contratante e mediante remuneração. Quanto ao quesito subordinação, contactou-se que o Sr. Fraga estava subordinado ao Sr. Newton A. Drummond (Diretor Administrativo do Futebol Profissional), ou seja, inserido na estrutura organizacional e hierárquica do empregador.

20.4. Ainda em relação à empresa CANF - ASSESSORIA DE ESPORTES S/C LTDA, a gerência estava a cargo do sócio Newton Albuquerque Drummond, estando evidente o vínculo empregatício pela própria natureza dos serviços contratados, o qual exercia a função de Diretor Administrativo do Futebol Profissional, executivo responsável pelas atividades operacionais administrativas da área do futebol profissional. O serviço foi executado pessoalmente, de forma exclusiva e habitual (confirmado pela ordem sequencial das notas fiscais), nas dependências do contratante (onde inclusive possui sala própria) e mediante remuneração. Quanto ao requisito subordinação, constatou-se que a empresa contratada estava obrigada a apresentar mensalmente relatórios circunstanciados dos serviços realizados no período, e, a qualquer tempo, mediante solicitação, relatório acerca de serviços específicos.

A prestação de serviços ao RECORRENTE ocorreu unicamente pelos sócios gerentes das referidas empresas de forma pessoal em período integral estando presente também o elemento subordinação. Nesse momento o ônus de provar que isto não ocorreu é do interessado, ora recorrente (art. 36 da Lei n.º 9.784/99), e no presente caso não ficou devidamente comprovado que não estavam presentes os elementos da subordinação.

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.

No que se refere à aplicação do art. 129 da lei 11.196/05 entendo que não tem razão a recorrente, pois essa lei veio confirmar a legalidade da contratação de pessoa jurídica, desde que o trabalho não seja realizado na forma do art. 3º da CLT. Ao ser caracterizada uma

relação de emprego a fiscalização tem obrigação de efetuar a constituição do crédito tributário das contribuições previdenciárias.

Sobre a matéria, cite-se decisão da câmara superior, Acórdão 9202-004.640, de 25/11/16, conforme trecho do voto da relatora:

Quanto a impossibilidade de formação de vínculo por força do disposto na lei 11.196/05, entendo que razão não assiste ao recorrente.

A suposta incompatibilidade entre o § 2.º do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 pode ser resolvida mediante interpretação sistemática das normas aplicáveis à espécie. Eis o dispositivo:

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 n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

Dos termos legais acima, percebe-se que o dispositivo é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que esse serviço deva ser obrigatoriamente prestado pelo sócio ou qualquer empregado e independentemente de haver designação de obrigações aos trabalhadores.

Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis: (grifo nosso)

Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. Vejamos trecho do relatório fiscal:

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Um argumento que nos parece muito válido para cancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos, diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes, sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego desvirtuada pela mera pactuação entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:

“Razões do veto - O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. **Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.” (grifamos)**

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho corrobora o entendimento de que o artigo 129 da Lei 11.196/2005 não teve o condão de legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, ficando a salvo a relação de emprego.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE PEJOTIZAÇÃO(LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de pejotização. Em qualquer desses casos além de outros, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais

fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático-jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural.

2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATÓRIA. MANUTENÇÃO. É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT). Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR 63935.2010.5.02.0083, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/06/2013, 3ª Turma, Data de Publicação: 21/06/2013)(grifamos)

Há um outro precedente também do TST que não poderíamos deixar de citar, posto que vem bem nessa linha de entendimento de que a norma do art. 129 da Lei 11.196/05 não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas.

Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTÉLATÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88). MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art. 1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine; Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem-estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º, I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socio-econômico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos

incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se antepõem ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelada de pejetização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido (AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como escudo para proteger situações de clara afronta aos princípios dos Direitos Previdenciário e Trabalhista.

Cabe registrar que na época em que foi lavrado o auto de infração era considerada ilegítima a terceirização de atividade fim, conforme súmula 331, do TST.

Diante do exposto entendo que não assiste razão à recorrente.

Quanto a possibilidade de deduzir dos valores devidos pela recorrente os valores dos pagamentos já efetuados pela pessoa jurídica intermediária, não há previsão legal para tal procedimento, pois se tratam de sujeitos passivos diferentes.

Remuneração dos Segurados nas Folhas de Pagamento

A recorrente pede a improcedência do lançamento das parcelas referentes ao auxílio creche por entender que são verbas de índole indenizatórias e que a matéria, inclusive, já se encontra sumulada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Além do que, conforme descrito no acordo coletivo, ora juntado, celebrado entre a impugnante e o Sindicato dos Empregados em Clubes Esportivos e Federações Esportivas no Rio grande do Sul, estas não configuram verbas de natureza remuneratória.

Quanto ao auxílio-creche, assim determina a Lei 8.212/91:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e **o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista**, observado o limite máximo de seis anos de idade, **quando devidamente comprovadas as despesas realizadas**; (grifo nosso)

A matéria também foi objeto da Súmula CARF nº 64:

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.

Não incide contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas a título de auxílio creche, logo deve ser excluído do lançamento as contribuições incidentes sobre a rubrica da folha auxílio creche-355, cujos valores não foram declarados em GFIP.

Porém no que diz respeito às parcelas denominadas tarefas, a recorrente, no "Termo de Esclarecimento", fls. 67/68, em resposta ao "Termo de Intimação Fiscal nº 6", informa que, embora o acordo coletivo considere tal parcela independente das horas normais de trabalho, sobre o pagamento desta são recolhidas as correspondentes contribuições previdenciárias. Portanto, diante da constatação por parte da fiscalização do não recolhimento da contribuição social para terceiros, correto o procedimento de lançamento dos valores devidos.

A rubrica denominada quebra de caixa, conforme relata a recorrente, e ainda descrito no acordo coletivo, fls. 1.333, trata-se de pagamento efetuado aos empregados, a título de indenização, que exercem a função de caixa, consistindo em parcela equivalente a 10% do salário básico, ficando ajustado que tais valores não farão parte integrante do salário para qualquer efeito legal, não cabendo incidência da contribuição previdenciária. Verifica-se, portanto, que é uma importância fixa paga mensalmente, constituindo acréscimo destinado a remunerar a maior responsabilidade que se exige do empregado no exercício da função caixa. Não se trata apenas de indenizar prejuízos, pois quantia é paga independentemente de sua ocorrência, por isso, ao contrário do que quer parecer a recorrente, a mesma tem caráter salarial.

Conforme artigo 28, inciso I da Lei 8.212/1991 qualquer remuneração destinada a retribuir o trabalho integra o salário de contribuição.

Entretanto, a Lei 8.212/91, no art. 28, § 9º, exclui algumas rubricas da base de incidência das contribuições previdenciárias, contudo para que tais rubricas sejam excluídas, elas devem estar previstas no citado dispositivo legal e devem ser pagas dentro dos ditames da lei.

Trata-se de norma isentiva, que deve ser interpretada restritivamente, nos termos do CTN, art. 111.

Não procede a argumentação de que as verbas TAREFA (377) e QUEBRA DE CAIXA (372) teriam natureza indenizatória e, portanto, inexistiria obrigação de recolhimento previdenciário incidente sobre as mesmas.

O fato de a verba possuir previsão em Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho não afasta a incidência de contribuição previdenciária. Como se verifica na última parte do inciso I, art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, as convenções ou acordos coletivos de trabalhos ou até mesmo as sentenças normativas podem prever a inclusão de parcelas no conceito do salário-de-

contribuição. Assim, não é pelo fato de ser previsto em acordo coletivo que se pode desnaturar a natureza da verba, para fins de incidência de contribuições previdenciárias. Mesmo porquê, se assim o fosse, acordos ou convenções coletivas poderiam alterar a legislação previdenciária, fazendo o papel de lei isentiva, o que é vedado de acordo com o previsto no art.150, §6º da Constituição Federal. Além do mais, os acordos particulares não possuem oposição em face da Fazenda Pública, conforme expressamente previsto no art. 123 do CTN.

Das remunerações não declaradas em GFIP

A recorrente se insurge em relação aos valores lançados pela fiscalização devido a diferenças encontradas entre as Folhas de Pagamento e as Guias de Recolhimento, nas competências 06/2007 e 07/2007, alegando que as divergências apuradas já haviam sido regularizadas e que faltou motivação para o lançamento fiscal.

Nas comp. 06 e 07/2007 não houve pagamento de GPS, tendo o clube solicitado o parcelamento dos valores declarados em GFIP, porém, como algumas remunerações não foram informadas em GFIP, não entraram no parcelamento solicitado pela empresa. Tais valores estão demonstrados na planilha "Diferenças de remunerações não declaradas em GFIP", fls. 732 - Levantamento FPI - FOLHA DE PGTO - comp. 06/2007 e 07/2007.

Entendo que não assiste razão à contribuinte, pois o Auditor Fiscal após o confronto das informações contidas nas fontes citadas, cercou-se de toda a cautela ao apurar o crédito lançado, demonstrando na planilha "Diferenças de Remunerações não declaradas em GFIP", fls. 732, como obteve o valor apurado.

Os documentos juntados pelo contribuinte ao processo não comprovam suas alegações, logo nesse ponto o lançamento deve ser mantido, pois não houve regularização desses valores e incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas levantadas.

Da retroatividade benigna

Sobre a multa, deve-se ponderar a aplicação da legislação mais benéfica advinda da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

O Parecer SEI N° 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI n° 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei 10.522/2002, pelo Despacho n° 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n° 8.212, de 1991.

Isso devido à prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei 8.212/1991, apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP n° 449, de 2009.

Logo, deve-se adotar a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, e a multa de mora pelo descumprimento da obrigação principal deve se limitar a 20%.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para:

1- Excluir do lançamento às contribuições previdenciárias de 15% sobre as remunerações pagas por serviços prestados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho UNIMED PORTO ALEGRE - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA, as quais não foram declarados em GFIPs e não houve recolhimento da contribuição previdenciária devida - planilha "Valores pagos à Cooperativa Unimed", fls. 763 - Levantamento COI - PGTO A COOPERATIVA – 06/2007 a 12/2007;

2- Excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre a rubrica da folha auxílio creche-355, cujos valores não foram declarados em GFIP;

3-Aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Redator Designado.

Não obstante as bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênua para manifestar entendimento divergente **unicamente** no tocante à incidência das contribuições devidas a terceiros sobre as verbas denominadas “Direito de Arena”.

Defende o Relator, seguindo o mesmo entendimento da Fiscalização da Receita Federal, a tributação das verbas da rubrica em questão em razão de serem as mesmas ao final distribuídas aos atletas, tendo então natureza salarial, atuando o sindicato da categoria como mero intermediário.

Ora, entendo que, nesse caso, não se vislumbra simulação de contrato com intuito de burlar a legislação trabalhista e elidir a incidência tributária. Os pagamentos foram feitos pelo clube ao sindicato da categoria ou ao “Clube dos Treze”, nos quais o atleta não tem participação societária. Não há nos autos sequer relação de valores posteriormente repassados a cada atleta, no sentido de se caracterizar a simples intermediação.

De se apontar, ainda, que a alteração introduzida no art. 42 da lei 9.615/98 pela lei 12.395/2011, ainda que posterior ao período fiscalizado, que classifica como de natureza civil os repasses feitos aos sindicatos e posteriormente distribuídos aos atletas profissionais de parte da receita proveniente da exploração de direitos desportivos audiovisuais, vem indubitavelmente reforçar o entendimento aqui esposado, uma vez que, nesse específico aspecto, não criou fato novo.

Desta forma, além das exclusões do lançamento já determinadas no voto do relator, e da retroação da aplicação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009, que aqui repito e faço minhas, afasto da incidência das contribuições os pagamentos feitos sob a rubrica “Direito de Arena”.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, conforme acima descrito, para 1- Excluir do lançamento as contribuições previdenciárias de 15% sobre as remunerações pagas por serviços prestados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho UNIMED PORTO ALEGRE - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA, as quais não foram declarados em GFIPs e não houve recolhimento da contribuição previdenciária devida - planilha "Valores pagos à Cooperativa Unimed", fls. 763 - Levantamento COI - PGTO A COOPERATIVA - 06/2007 a 12/2007; 2- Excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre a rubrica da folha auxílio creche-355, cujos valores não foram declarados em GFIP; 3- Aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009, 4 - Excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre a rubrica "Direito de Arena".

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito