



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

Processo nº	11080.728104/2011-17
Recurso nº	. Voluntário
Acórdão nº	2301-003.825 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	19 de novembro de 2013
Matéria	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente	GRÊMIO FOOTBALL PORTO ALEGRENSE
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

DA DEFICIÊNCIA DA DECISÃO RECORRIDA POR FALTA DE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS - NECESSIDADE DE PERÍCIA PARA APONTAR OS VALORES LANÇADOS EM DUPLICIDADE - VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Decisão que analisa todos os documentos e não admite o pedido de perícia não é nula, porque não fere nenhum princípio Constitucional.

Recurso que aponta genericamente pagamentos realizados com duplicidade não merece acolhida, mormente na fase de cognição. Ainda que seja na impugnação, pois poderia ter demonstrado com perícia por ela realizada.

Teve a Recorrente oportunidade de quantos aos ditos pagamentos em duplicidade, e não o fez de forma efetiva, trazendo à baila somente alegação genérica, não há de se reclamar de falta de perícia.

Perícia prescindível, porque basta uma simples conferência de o que foi efetivamente pago ou não. E, como reza o artigo 18 do Decreto 70.235/72, quando prescindível a perícia poderá ser indeferida, como ocorreu no caso em tela.

DA DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN AOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Havendo, nas exações cujo lançamento se faz por homologação, pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º do CTN. Entretanto, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no artigo 173, I do CTN.

No caso em tela considero que houve fraude e simulação, o que nos remete a aplicação do disposto no artigo 173, inciso I e parágrafo único, do CTN,

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

Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE NORMA QUE AUTORIZE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Constatado o mau uso da personalidade jurídica, autoriza-se desconsiderar a personalidade jurídica, diante do caso concreto, a separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica e seus membros, a fim de estender a esses a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações formalmente imputadas ao ente coletivo.

A desconsideração da personalidade jurídica não necessita de dispositivo legal específico para determinar sua legalidade, haja vista a consagração e a plena aplicabilidade do instituto da desconsideração em qualquer relação jurídica pela jurisprudência, pois ela é um dos poucos instrumentos capaz de combater as condutas fraudulentas e abusivas.

No caso em tela o que determinou a desconsideração das personalidades jurídicas dos ditos prestadores de serviços foram os contratos, que sobejamente são trabalhistas e não cíveis, onde há neles nítida condição de empregado do Recorrente, pois os serviços eram prestados de forma pessoal, em caráter não eventual e sob subordinação, elementos caracterizadores da relação trabalhista e previdenciária.

DA NULIDADE DA NFLD POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E AO ARTIGO 142 DO CTN

Inocorrência. Dentro do processo em tela foi pautado todos os atos em revestidas legalidades, formalidades e outros princípios que regulam o processo administrativo.

DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS SOBRE VALORES PAGOS COMO DIREITO DE ARENA

A parcela paga aos atletas diretamente pelo clube como direito de arena tem natureza remuneratória e sobre ela devem incidir as contribuições.

DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS SOBRE VALORES PAGOS A PESSOAS JURÍDICAS REFERENTE À AQUISIÇÃO DE DIREITO DE IMAGEM

O pagamento a título de uso do direito de imagem, a princípio, tem natureza civil e não se confunde com o direito de arena.. Mas quando a fonte pagadora não os distingue ou não há prova de que houve, de fato, um aproveitamento da imagem do atleta, perde sua natureza civil para ser juridicamente requalificado como verba remuneratória sobre a qual incide as contribuições.

REMUNERAÇÃO MENSAL DOS PROFISSIONAIS DE FUTEBOL DECLARADAS EM DIRF SEM A ENTREGA DA GFIP

Remuneração paga mensalmente aos segurados empregados, informados em DIRF e não informados em GFIP, configura-se omissão, eis que, nas relações entre contribuinte com cooperativas de saúde, é regulada pelo artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, acrescentado pela Lei n.º 9.876/99.

A base de cálculo para as atividades da saúde vem regulamentada na INMPS/SRP n.º 03/2005 (DOU de 15 de julho de 2005).

Documento assinado digitalmente conforme MP n.º 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DA SUPOSTA SIMULAÇÃO QUANTO A COMISSÃO TÉCNICA E DO PAGAMENTO DE PRÊMIOS E GRATIFICAÇÕES.

Existência de simulação para configurar prestador de serviço.

Empregados que fazem parte da comissão técnica recebendo pagamento de prêmio e gratificações, como sendo prestadores de serviços, sendo realmente funcionários, pois acodem a exigências da lei trabalhista, tais como subordinação, dependência jurídica e cumprimento de horário.

DAS NFLDS DECORRENTES DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Declarada pela Recorrente a inconstitucionalidade os pagamentos de cooperados, a contribuição por descumprimento da obrigação acessória.

CARF não competente para apreciar matéria de inconstitucionalidade, conforme Súmula 2.

MATÉRIAS NÃO RECORRIDAS.

Matérias não recorridas em recurso voluntário não há de ser apreciado se não se trata de matéria de ordem pública.

Julgar matéria não questionada e que não trate do interesse público é decisão ‘extra petita’, como é o caso em tela onde a multa não foi anatematizada pelo Recorrente

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por maioria de votos: a) em analisar as questões de mérito do lançamento, relativas a direito de imagem e arena, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em anular o lançamento por vício formal nessas duas questões; b) em dar provimento ao recurso, nas questões relativas a direito de imagem e arena, devido a equívocos nas definições das bases de cálculo, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa e Manoel Coelho Arruda Júnior, que davam provimento ao recurso por conceituar os pagamentos como oriundos de relação civil; c) em não conhecer a questão da análise das multas, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em conhecer e analisar a questão; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da caracterização de segurados como empregados, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA – Relator

Documento assinado digitalmente conforme a legislação1

Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MAURO JOSÉ SILVA – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Arruda Coelho Júnior, Mauro José Silva, Damião Cordeiro de Moraes e Wilson Antonio de Souza Corrêa.

CÓPIA

Relatório

[Clique aqui para iniciar o Relatório]

Contra a Recorrente foram lavrados os seguintes AI's:

AI DEBCAD nº 37.139.018-4, referente a contribuições para outras entidades e fundos (terceiros): Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária – INCRA, Serviço Social do Comércio – SESC e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados, tendo como base de cálculo a remuneração de jogadores de futebol e comissão técnica, nas competências 01/2006 a 12/2007;

AI DEBCAD nº 37.139.020-6 (Código de Fundamento Legal 68), lavrado conforme dispõe o parágrafo 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, da mesma Lei nº 8.212/91, ao deixar de informar, em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP, o valor das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho, no caso, a Unimed Porto Alegre - Sociedade Cooperativa de Trabalho Médico Ltda, nas competências 03/2006 e 07/2006.

O Relatório Fiscal - RF consigna que o lançamento teve como fato gerador a remuneração decorrente de serviços a) de preparação física, orientação e condução técnica de equipe, treinador de goleiros, fisicultor, assessoria, serviços esses prestados pelos sócios gerentes das empresas, preenchendo os requisitos do artigo 12, inciso I, alínea 'a', da Lei nº 8.212/91, sendo enquadrados, portanto, para fins de incidência de contribuição previdenciária e para outras entidades e fundos, como segurados empregados da autuada, e b) de licenciamento de imagem de atletas profissionais.

Informa, ainda, que os valores lançados dizem respeito a remunerações pagas a jogadores e à comissão técnica de futebol como direito de imagem, prêmio por objetivos alcançados e valores pagos a jogadores de futebol como pagamentos extras, conforme demonstrado em planilhas elaboradas pela Fiscalização e entregues, ao autuado, com o AI.

O Relatório Fiscal esclarece que, nas competências lançadas, 03/2006 e 07/2006, foi aplicada a multa vigente à época dos fatos geradores, já que mais benéfica ao contribuinte, nos termos do artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN.

Devidamente noticiada apresentou impugnação com suas razões, cujas quais foram parcialmente procedentes, excluindo-se-lhe da base de cálculo os lançamentos decorrentes de reclamatórias trabalhista pago ao atleta Thiago Marcelo Silveira Cocito.

Em 02.MAR.2012 (sexta-feira) foi noticiada do Acórdão de Impugnação e no dia 03.ABR.2012 interpôs o presente remédio recursivo com as seguintes alegações: i) da deficiência da decisão pela falta de análise dos documentos apresentados – necessidade de perícia para apontar os valores lançados em duplicidade – violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa; ii) da decadência – aplicação do artigo 150, § 4º do CTN aos

Documento assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributos sujeitos ao lançamento por homologação; iii) da nulidade por ausência de norma que autorize a desconsideração da pessoa jurídica; iv) da nulidade da NFLD por ofensa ao princípio da estrita legalidade (artigo 5º, II e artigo 150, I da Constituição Federal) e ao artigo 142 do CTN; v) das contribuições previdenciárias exigidas sobre os valores pagos como direito de arena. Exigência fiscal manifestamente ‘contra legem’; vi) das contribuições previdenciárias exigidas sobre os valores pagos a determinadas pessoas jurídicas referente à aquisição do direito de imagem; vii) da notificação. Remuneração mensal dos profissionais de futebol declaradas em DIRF sem a entrega da GFIP; viii) da suposta simulação quanto a comissão técnica e do pagamento de prêmios e gratificações; ix) das NFLD’s decorrentes de obrigações acessórias;

É a síntese do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator

O presente Recurso Voluntário acode os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, desde já, dele conheço.

i) DA DEFICIÊNCIA DA DECISÃO ORA RECORRIDA POR FALTA DE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS – NECESSIDADE DE PERÍCIA PARA APONTAR OS VALORES LANÇADOS EM DUPLICIDADE – VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Alega a Recorrente que a decisão ora guerreada é deficiente, e, portanto, nula, porque não analisou documentos que, segundo ela, foram apresentados, bem como a necessidade de perícia para levantar o que foi pago em duplicidade, o que deságua em violação a princípios pétreos da Carta Maior, como o contraditório e a ampla defesa.

Em primeiro lugar não houve a dita deficiência de análise de documentos apresentados, pois a DRJ/POA esmerou o seu trabalho, muito bem fundamentando a sua decisão, comprovando que todos os documentos dos autos foram apreciados. Ademais, trata de acusação genérica, sem comprovação e ou ao menos demonstração cabal do alegado.

Por outro lado, a Recorrente deveria no presente Remédio Recursal apontar quais foram os pagamentos realizados em duplicidade, ou até mesmo na impugnação, fazendo acompanhar as peças defensivas uma planilha contábil, o que não fez.

E, como teve oportunidade de se pronunciar quantos aos ditos pagamentos em duplicidade, não o fez de forma efetiva, trazendo à baila somente alegação genérica, não há de se reclamar de falta de perícia, porque ela mesma poderia ter realizado a sua perícia no prazo que teve para impugnar e ou recorrer.

De mais a mais, a perícia requerida é prescindível, porque basta uma simples conferência de o que foi efetivamente pago ou não. E, como reza o artigo 18 do Decreto 70.235/72, quando prescindível a perícia poderá ser indeferida, como ocorreu no caso em tela.

Portanto, ‘permissa venia’, não houve violação a nenhum princípio a conduta da DRJ, não merecendo reforma, ao menos neste quesito.

ii) DA DECADÊNCIA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN AOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Deseja o Recorrente que lhe seja aplicada a benesse do artigo 150, § 4º do CTN para a contagem da decadência.

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º do CTN. Entretanto, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no artigo 173, I do CTN.

Sendo que, conforme discorrerei abaixo, houve comprovação de simulação e fraude, razão pela qual aplica-se a disposição legal contida no artigo 173, inciso I e parágrafo único, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, sem razão a Recorrente.

iii) DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE NORMA QUE AUTORIZE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Diz a Recorrente que a Fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviço para exigência da contribuição social. Aduz da necessidade de comprovar o dispositivo de lei que autoriza tal comportamento.

Evidente e não ovidemos que no ordenamento jurídico pátrio a pessoa jurídica tem personalidade própria e, portanto, distinta das pessoas físicas que as compõem.

Isto implica que ela (pessoa jurídica) tenha vida própria e aja separadamente no âmbito das relações jurídicas e econômicas, desvinculada das pessoas físicas que a integra, o que estimula a iniciativa privada e contribui para o desenvolvimento econômico e social de toda a sociedade.

Todavia, em nossa sociedade têm-se observado a utilização das pessoas jurídicas para fins distorcidos da sua finalidade, cujo objetivo, não ovidemos, é fraudar e lesar, principalmente o Fisco, ou seja, as pessoas físicas vêm utilizando a autonomia patrimonial atribuída a esse ente coletivo para praticar fraudes e abusos de direito, em detrimento de direitos de terceiros, como dito, sobretudo ao erário público.

Diante de tal problema e de tamanha gravidade, o que vez o ordenamento jurídico pátrio? Foi buscar em outros países que sofrem do mesmo mal, ou sofreram, experiências e comportamentos que possam reagir a esta anomalia jurídica. E foi o que fez ao importar de jurisprudência estrangeira, sobretudo da Inglaterra a '*disregard doctrine*' ou '*disregard of legal entity*' (desconsideração da personalidade jurídica), visando impedir a fraude ou abuso através da utilização da personalidade jurídica.

Na Inglaterra, a *disregard doctrine* foi criado como uma solução jurídica para coibir e reprimir a prática de fraude ou abuso de direito através da manipulação indevida da personalidade jurídica autônoma da sociedade, pelos seus sócios ou administradores. Foi na verdade uma forma de responsabilizar as pessoas físicas que compõem a pessoa jurídica (fantasia) que de uma forma ou de outra causavam dano ao erário público.

Assim, sendo constatado o mau uso da personalidade jurídica, autoriza-se desconsiderar a personalidade jurídica, diante do caso concreto, a separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica e seus membros, a fim de estender a esses a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações formalmente imputadas ao ente coletivo.

Entretanto, a *disregard doctrine* desconsidera a personalidade jurídica no caso concreto, sendo ela uma ineficácia relativa e temporária do ato constitutivo da sociedade. Ou seja, não pereniza o ato da desconsideração e, portanto, não extingue a pessoa jurídica e não produz efeitos fora daquele caso concreto, a pessoa jurídica, por força do princípio da continuidade, permanece eficaz, podendo continuar a exercer normalmente as suas atividades.

Como dito alhures o Brasil adotou esta teoria trazida pelo doutrinador Rubens Requião, cuja jurisprudência foi sendo inserida cadencialmente e é hoje conhecida como ‘desconsideração da personalidade jurídica’ ou ‘teoria da superação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica’, e amplamente utilizada, mormente pela justiça do trabalho e pela fiscalização da Receita Federal.

Mas não foi somente abarcada pela doutrina e jurisprudência, eis que o legislativo quando da criação do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº. 8.078/90), também manifesta esta teoria, assim como a Lei nº 8.884/94, que dispõe sobre a preservação e a repressão às infrações contra a ordem econômica, a Lei nº. 9.605/98, que disciplina a responsabilidade por lesões ao meio ambiente, bem como o próprio novel Código Civil (Lei nº. 10.406/2002) consolidou, em seu artigo 50, a desconsideração da personalidade jurídica como medida excepcional a ser aplicada não só na área cível, mas em todas as relações jurídicas privadas.

No âmbito do direito tributário, muito tenho me acautelado à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, eis que medida extrema e excepcional que permite tornar ineficaz temporariamente a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, para atingir os patrimônios particulares dos seus sócios, a fim de que esses respondam pelas obrigações sociais, e ou , muitas vezes, torna inexistente uma personalidade jurídica para conhecer a relação trabalhista, sendo que muitas vezes é cível.

Somente tenho admitido tal desconsideração quando muito clara está a fraude existente, com fim precípua de enganar o Fisco, isto para viabilizar a repressão de condutas fraudulentas e abusivas praticadas pelos sócios ou administradores da pessoa jurídica.

Para este singelo Julgador cada caso pode comportar decisões diferentes, eis que o que determina é a autuação fiscal para comprovar o ilícito tributário, pois até a doutrina pátria diverge acerca da necessidade ou não de dispositivo legal específico que autorize a aplicação da desconsideração nas relações jurídicas tributárias. A esse respeito, é possível encontrar duas correntes doutrinárias.

A primeira corrente defende a necessidade de previsão expressa da desconsideração da personalidade jurídica em regra jurídica permissiva para a sua efetivação no âmbito do direito tributário, sob a justificativa de que esse ramo do direito é regido pelo princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da CF/88), o qual impõe que a conduta da Administração Pública esteja sempre em consonância com o disposto em lei. Sendo assim, a Administração não é livre em sua atuação, devendo pautar seu comportamento no que for definido em lei.

A segunda corrente, cuja qual adoto como minha, sustenta a desnecessidade de dispositivo legal específico, haja vista a consagração e a plena aplicabilidade do instituto da desconsideração em qualquer relação jurídica pela jurisprudência, pois ela é um dos poucos instrumentos capaz de combater as condutas fraudulentas e abusivas.

No caso em tela tenho que o que determinou a desconsideração das personalidades jurídicas dos ditos prestadores de serviços foram os contratos, que sobejamente são trabalhistas e não cíveis, onde há neles nítida condição de empregado do Recorrente, pois os serviços eram prestados de forma pessoal, em caráter não eventual e sob subordinação, elementos caracterizadores da relação trabalhista e previdenciária.

No relatório fiscal há a comprovação do dito acima, eis que juntado alguns contratos de prestação de serviços.

Sem razão a Recorrente.

iv) DA NULIDADE DA NFLD POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E AO ARTIGO 142 DO CTN

Diz que o Fiscalizador ao proceder a autuação não estava revestido de legalidade para tal mister, visto que a peça fiscal não demonstra explicações necessárias ao seu entendimento.

Todavia, mais uma vez o Recorrente traz a lume acusação genérica sem demonstrar aonde incorreu tal erro ou agressão a direitos e deveres.

Ao contrário do que alega, todo o processo esteve revestido de legalidade, formalidade e outros quejandos que implicam em perfectibilidade dos atos.

Sem razão a Recorrente.

v) DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EXIGIDAS SOBRE VALORES PAGOS COMO DIREITO DE ARENA - MANIFESTAMENTE CONTRA A LEI

Diz a Recorrente que os valores repassados aos jogadores, referente ao pagamento recebido pela concessão de retransmissão de jogos pelas empresas de televisão é uma relação cível e não trabalhista, não sendo, portanto, remuneração, não incidindo as contribuições sociais.

Fulcra sua alegação na Lei 9.615/1998, com alteração dada pela Lei 12.395/2011, no § 1º, Artigo 42, *'in verbis'*:

Art. 42. Pertence às entidades de prática desportiva o direito de arena, consistente na prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de espetáculo desportivo de que participem. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

§ 1º Salvo convenção coletiva de trabalho em contrário, 5% (cinco por cento) da receita proveniente da exploração de direitos desportivos audiovisuais serão repassados aos sindicatos de atletas profissionais, e estes distribuirão, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo, como parcela de natureza civil. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

O tema merece melhores reflexões, isto porque o período fiscalizado e autuado é de 2006/2007 e a alteração é de 2011. Isto, em princípio nos remeteria a esvaída crença de que não se aplicaria ao caso concreto, haja vista que o tempo rege o ato, ou seja, dever-se-ia aplicar a lei que vigorava no tempo da infração e não a atual.

Assim, como o **'tempus regit actum'** que é uma expressão jurídica latina que significa literalmente *o tempo rege o ato*, no sentido de que os atos jurídicos se regem pela lei da época em que ocorreram, não modificaria o lançamento.

Porém, ao que nos parece, não é bem assim, já que existem duas exceções possíveis, que consistem na validade da lei a algo ocorrido anteriormente ao início de sua vigência (retroatividade) e futuramente à revogação da referida (ultratividade).

Evidente que não se pode fechar os olhos para regra geral do direito tributário, que é a aplicação da lei em tempo futuro ao início da sua vigência, sem atingir fatos passados. Ou seja, só haverá legitimidade da norma se o contribuinte conhece a sua **obrigação** tributária antes da sua aplicação. Isto é a segurança jurídica e só é assegurada se o sujeito passivo tiver conhecimento dela para regularem os atos que praticarem durante a vigência de uma lei.

A Carta Maior determina como regra geral, que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (inciso XXXVI, art. 5º), estabelecendo que em matéria penal a lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu (inciso XL, art. 5º).

Entretanto, na especificidade, quanto tratamos de matéria tributária, mister que nos reportemos ao Código Tributário Nacional, onde o disposto no artigo 144, estabelece que 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, ou seja, o espírito da lei é do *princípio da irretroatividade da lei tributária* como direito fundamental do contribuinte (alínea a, do inciso III, do art. 150), estando ao abrigo das chamadas *cláusulas pétreas* (inciso IV, do parágrafo 4º, do art. 60) e como tal resguardado de qualquer tentativa de supressão pelo poder constituinte derivado.

Mas, tenho que o princípio da irretroatividade da lei tributária não obstaculiza a concessão de uma melhor vantagem legal ao sujeito passivo, ou seja, a retroatividade benéfica, isto porque, como direito individual seu, só opera a irretroatividade como regra protetiva, isto é, para impedir que lei futura crie ou aumente um tributo.

Não é por menos que o CTN, em seu art. 106, II, estipula três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes, tratando-se de **ato não definitivamente julgado**, como é o caso: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) **quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão**, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Ora, a legislação que regula a administração das rendas oriundas de transmissão televisiva, ou seja, o denominado direito de arena, quanto aos repasses aos profissionais que fazem parte do espetáculo, deixou de considerar como exigência, uma vez que passou de relação trabalhista para relação cível entre as equipes de futebol e os jogadores.

Por estas razões, acudindo o disposto no art. 106, II, b do CTN, tenho que assiste razão ao Recorrente, neste quesito.

vi) DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EXIGIDAS SOBRE VALORES PAGOS A PESSOAS JURÍDICAS REFERENTE À AQUISIÇÃO DE DIREITO DE IMAGEM

Diz a Recorrente que a autuação fiscal foi equivocada quando considerou verbas oriundas do direito de uso de imagem de atletas, como sendo verba salarial. Para tanto, socorre-se mais uma vez na legislação da chamada 'Lei Pelé', alterada pela Lei 12.395/2011, Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

onde prevê, cristalinamente, no artigo 87-A, que tal direito de uso de imagem do atleta pode ser explorada, onde sua natureza jurídica é cível.

Com esseque aos fundamentos exarados no item anterior, penso que há possibilidade de a lei tributária retroagir em benefício ao contribuinte, quando, como é o caso, deixar de tratar certo dispositivo como se contrário ou exigível fosse à legislação tributária no tempo do ato praticado.

Desta forma, como a relação ao uso de imagem do atleta é de natureza cível, tenho que não se trata de remuneração de verba trabalhista, razão assaz para entender que assiste razão a Recorrente neste quesito, uma vez que não incide contribuição previdenciária em relação de natureza cível.

vii) REMUNERAÇÃO MENSAL DOS PROFISSIONAIS DE FUTEBOL DECLARADAS EM DIRF SEM A ENTREGA DA GFIP

Alega a Recorrente que a remuneração paga mensalmente aos segurados empregados, informados em DIRF não teriam sido informados em GFIP, mas que não era caso de omissão, isto porque a desconsideração da personalidade jurídica de prestadora de serviço é indevido, uma vez que trata de relação contratual cível e não de contrato de trabalho.

Sem razão. Ledo engano. O artigo 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, acrescentado pela Lei n.º 9.876/99, dispõe que:

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

[...]

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

A base de cálculo para as atividades da saúde vem regulamentada na INMPS/SRP n.º 03/2005 (DOU de 15 de julho de 2005), nos termos seguintes:

Art. 291. Nas atividades da área de saúde, para o cálculo da contribuição de quinze por cento devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, as peculiaridades da cobertura do contrato definirão a base de cálculo, observados os seguintes critérios:

I - nos contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, quando os serviços prestados pelos cooperados ou por demais pessoas físicas ou jurídicas ou quando os materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo não poderá ser:

a) inferior a trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de grande risco ou de risco global, sendo este o que assegura atendimento completo, em consultório ou em hospital, inclusive exames complementares ou transporte especial;

b) inferior a sessenta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura, quando se referir a contrato de pequeno risco, sendo este o que assegura apenas atendimento em consultório, consultas ou pequenas intervenções, cujos exames complementares possam ser realizados sem hospitalização;

II - nos contratos coletivos por custo operacional, celebrados com empresa, onde a cooperativa médica e a contratante estipulam, de comum acordo, uma tabela de serviços e honorários, cujo pagamento é feito após o atendimento, a base de cálculo da contribuição social previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados.

Parágrafo único. Se houver parcela adicional ao custo dos serviços contratados por conta do custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária.

Art. 293. Na celebração de contrato coletivo de plano de saúde da cooperativa médica ou odontológica com empresa, em que o pagamento do valor seja rateado entre a contratante e seus beneficiários, deverão ser consideradas, para efeito da apuração da base de cálculo da contribuição, nos termos dos arts. 291 e 292, as faturas emitidas contra a empresa.

Parágrafo único. Caso sejam emitidas faturas específicas contra a empresa e faturas individuais contra os beneficiários do plano de saúde, cada qual se responsabilizando pelo pagamento da respectiva fatura, somente as faturas emitidas contra a empresa serão consideradas para efeito de contribuição.

A IN MPS/SRP n.º 03/2005, como se observa, estabeleceu um piso para a contribuição em apreço. Em assim sendo, ainda que o contrato firmado entre a Recorrente e a cooperativa não especifique o montante a ser pago em decorrência da efetiva prestação de serviços e do fornecimento de materiais, internação, etc., não poderá o devedor utilizar base de cálculo inferior àquela definida mediante a aplicação dos percentuais regulamentares sobre o valor total da nota fiscal ou fatura de serviços.

Então, não houve desconsideração como alega, razão pela qual, também neste quesito, sem razão o Recorrente.

viii) DA SUPOSTA SIMULAÇÃO QUANTO A COMISSÃO TÉCNICA E DO PAGAMENTO DE PRÊMIOS E GRATIFICACÕES

Diz a Recorrente que não houve a simulação quanto a comissão técnica para recebimento de prêmios e gratificações.

Aduz que muitas das pessoas jurídicas já existiam bem antes de haver sido entabulado o contrato entre a Recorrente e elas

Para ela não há legislação que impeça o contribuinte estabelecer contrato com

estampadas na Lei 8.212/91. E sendo estas relações de natureza cível não há de se falar em incidência de contribuição previdenciária.

Para mim, da mesma forma que houve simulação para configurar prestador de serviço alguns jogadores, quanto as provas nos autos, são consistentes da dita simulação patrocinada por terceiros, ao considerar a Fiscalização que se tratava de empresas de fachada.

Tenho, pelas provas trazidas, que são empregados que recebem suas verbas remuneratórias travestidas de empresas.

Diante do exposto, tenho que, neste quesito, não assiste razão a Recorrente.

ix) DAS NFLDS DECORRENTES DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Referente a pagamentos de cooperados, a contribuição por descumprimento da obrigação acessória, diz a Recorrente ser inconstitucional, que não cabe a este Colegiado apreciar tal matéria, conforme Súmula 2.

Alega ainda que a base de cálculo adotada pela Fiscalização está em dissonância à base apontada pela própria Unimed, o que não se vislumbra. Mas, ainda que isto tenha ocorrido, poderá opor-se a Recorrente na execução fiscal vindoura, momento apropriado para discutir números.

Ademais, ao que demonstra as peças dos autos, o erro está na base de cálculo oferecido pela Unimed e não pela Fiscalização.

MATÉRIAS NÃO RECORRIDAS.

Urge tratar das matérias não suscitadas em seu recurso, cujas quais penso não constituir matéria de ordem pública, já que estas normas (ordem pública) são aquelas de aplicação imperativa que visam diretamente a tutela de interesses da sociedade, o que não é o caso.

Neste diapasão tenho que a ‘Ordem Pública’ significa dizer do desejo social de justiça, assim caracterizado porque há de se resguardar os valores fundamentais e essenciais, para construção de um ordenamento jurídico ‘JUSTO’, tutelando o estado democrático de direito.

Por outro lado, julgar matéria não questionada e que não trate do interesse público é decisão ‘extra petita’, como é o caso em tela onde a multa não foi anatematizada pelo Recorrente, e que tem o meu pronunciamento de aplicação da multa mais favorável ao contribuinte, mas que neste momento não julgo a questão, eis que não refutada no recurso e não se trata de matéria de ordem pública.

Tem o meu voto no sentido de que matéria não recorrida é matéria atingida pela instituição do trânsito em julgado, mesmo as matérias de ordem pública não pré-questionadas, porque, em não sendo pré-questionadas há limite para cognição.

Das pesquisas realizadas para definir o que seja ‘matéria de ordem pública’, parece-nos que a mais completa seja a de Fábio Ramazzini Becha, que peço vênia para transcrevê-la:

“.. Matéria de Ordem Pública trata-se de conceito indeterminado, a dificuldade de interpretação é maior do que nos conceitos legais determinados. ..

Prossegue:

“... A ordem pública enquanto conceito indeterminado, caracterizado pela falta de precisão e ausência de determinismo em seu conteúdo, mas que apresenta ampla generalidade e abstração, põe-se no sistema como inequívoco princípio geral, cuja aplicabilidade manifesta-se nas mais variadas ramificações das ciências em geral, notadamente no direito, preservado, todavia, o sentido genuinamente concebido. A indeterminação do conteúdo da expressão faz com que a função do intérprete assuma um papel significativo no ajuste do termo. Considerando o sistema vigente como um sistema aberto de normas, que se assenta fundamentalmente em conceitos indeterminados, ao mesmo tempo em que se reconhece a necessidade de um esforço interpretativo muito mais árduo e acentuado, é inegável que o processo de interpretação gera um resultado social mais aceitável e próximo da realidade contextualizada. Se, por um lado, a indeterminação do conceito sugere uma aparente insegurança jurídica em razão da maior liberdade de argumentação deferida ao intérprete, de outro lado é, pois, evidente, a eficiência e o perfeito ajuste à historicidade dos fatos considerada.

O fato de se estar diante de um conceito indeterminado não significa que o conteúdo da expressão “ordem pública” seja inatingível. (...)

(...)

A ordem pública representa um anseio social de justiça, assim caracterizado por conta da preservação de valores fundamentais, proporcionando a construção de um ambiente e contexto absolutamente favoráveis ao pleno desenvolvimento humano.

Trata-se de instituto que tutela toda a vida orgânica do Estado, de tal forma que se mostram igualmente variadas as possibilidades de ofendê-la. As leis de ordem pública são aquelas que, em um Estado, estabelecem os princípios cuja manutenção se considera indispensável à organização da vida social, segundo os preceitos de direito.

(...)

Para Andréia Lopes de Oliveira Ferreira matéria de ordem pública implica dizer que:

“são questões de ordem pública aquelas em que o interesse protegido é do Estado e da sociedade e, via de regra, referem-se à existência e admissibilidade da ação e do processo. Trata-se de conceito vago, não podendo ser preenchido com uma definição” e cita Tércio Sampaio Ferraz, para quem “é como se

o legislador convocasse o aplicador para configuração do sentido adequado”

A princípio tem-se que matéria de ordem pública é aquela que diz respeito à sociedade como um todo, e dentro de um critério mais correto a sua identificação é feita através de se saber qual o regime legal que ela se encontra, ou seja, quando a lei diz.

É bem verdade e o difícil é que nem sempre a lei diz se determinada matéria é ou não de ordem pública, e, neste caso, para resolver a questão, urge que a concretização e a delimitação do conteúdo da ordem pública constitui tarefa exclusiva das Cortes Nacionais.

Todavia, elas mesmas (Cortes Superiores) não definiram com exatidão o que vem ser matéria de ordem pública, e tão pouco se a multa quando não recorrida deve ou não ser decidido por ser matéria imperiosa de julgamento, tratando-se de interesse geral.

E mais, mesmo quando a matéria é de ordem pública e não pré-questionada, o STJ vem reiteradamente decidindo que, reconhecidamente matérias de ordem pública, quando não analisada em instâncias inferiores e tão pouco pré-questionadas, não devem ser analisadas naquela Corte. 'Ex vi' Acórdão abaixo:

*AgRg no REsp 1203549 / ESAGRAVO
REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2010/0119540-7*

Relator Ministro CESAR ASFOR ROCHA (1098)

T2 - SEGUNDA TURMA

Data de Julgamento 03/05/2012

DJe 28/05/2012

Ementa

AGRADO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. SUSPENSÃO DE LIMINAR DEFERIDA. PREQUESTIONAMENTO. QUESTÕES DE ORDEM PÚBLICA.- A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que, na instância especial, é vedado o exame de questão não debatida na origem, carente de pré-questionamento, ainda que se trate eventualmente de matéria de ordem pública. Agravo regimental improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental nos termos do voto do Sr. Ministro

Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Assim, tenho que a multa não é matéria de ordem pública porque, como dito por Fábio Rmanssini Bechara, ela não ‘representa um anseio social de justiça, assim caracterizado por conta da preservação de valores fundamentais, proporcionando a construção de um ambiente e contexto absolutamente favoráveis ao pleno desenvolvimento humano’.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para afastar a incidência de salário contribuição previdenciária exigida sobre valores pagos como direito de arena, bem como afastar também na incidência de direito de imagem, julgando improcedentes as demais questões trazidas ao presente Recurso Voluntário aviado.

É o voto.

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Direito de arena e direito de imagem de atletas profissionais. Definição e natureza jurídica. Fatos geradores até 17/03/2011.

Para o doutrinador Domingos Sávio Zainaghi (ZAINAGHI, Domingos Sávio. *Os atletas profissionais de futebol no direito do trabalho*. São Paulo: LTr, 1998. p. 45.) “arena é a palavra latina que significa areia. O termo é usado nos meios esportivos, tendo em vista que, na antiguidade, no local onde os gladiadores se enfrentavam, entre si ou com animais ferozes, o piso era coberto de areia”.

Portanto, podemos inferir que o direito de arena diz respeito à imagem do espetáculo, ou seja, à exposição coletiva dos atletas no ato de um jogo. A titularidade de tal direito pertence às entidades de prática desportiva, que podem negociar, proibir ou autorizar, a título oneroso ou gratuito, a transmissão da imagem do espetáculo ou evento desportivo que participem.

Até a edição da Lei 12.395/2011, o direito de arena era assim definido na Lei (Lei Pelé):

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

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

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

Logo, o direito de arena era definido legalmente como o direito de titularidade da entidade desportiva que se relaciona com a transmissão e retransmissão de imagem de espetáculo ou eventos desportivos de que o detentor participe, sendo que 20% desse

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

Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

direito deveria ser distribuído aos atletas. E essa entrega de parte do direito de arena aos atletas foi reconhecida pela jurisprudência como decorrente de contraprestação pela trabalho, tendo portanto natureza remuneratória.

Embora se reconheça que o direito de arena relaciona-se com o direito de imagem, a doutrina admite que no contrato de trabalho do atleta profissional a cessão do direito de uso da imagem durante o evento desportivo é insita ao respectivo contrato de trabalho.

Vejamos as palavras de Jorge Miguel Acosta Soares (SOARES, Jorge Miguel Acosta, *Direito de imagem e direito de arena no contrato de trabalho do atleta profissional*, Dissertação de Mestrado apresentada na PUC/SP, 2007, p. 104):

"O contrato de trabalho do jogador é, na prática, o instrumento de cessão dessa imagem profissional do atleta para todas as atividades ligadas ao exercício da profissão. O contrato de trabalho, por determinação legal sempre com tempo determinado, delimita a duração da relação entre o jogador e o clube, e, por conseguinte, o tempo em que a imagem do atleta estará ligada às cores e aos emblemas da agremiação. O contrato também fixa a forma como se dará a utilização da imagem profissional do atleta, restrita aos momentos em que este esteja a serviço do clube"

Se a cessão da imagem do jogador durante os eventos faz parte do contrato de trabalho, a contraprestação recebida por isso, 20% do valor recebido pela entidade desportiva - denominado legalmente direito de arena -, tem nítido caráter remuneratório.

Vejamos jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST):

TST-RR-573000-06.2009.5.04.0021

DIREITO DE ARENA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. Não foi atribuída natureza salarial ao direito de arena, mas sim remuneratória (art. 457), equiparando-se inclusive o direito de arena à gorjeta para os efeitos da Súmula 354. Assim, a subsunção na Súmula 354 dá-se porque o direito de arena tem natureza remuneratória, não salarial. Recurso de revista conhecido e não provido".

Portanto, a natureza remuneratória do direito de arena, até a edição da Lei 12.395/2011 encontrava amparo na doutrina e na jurisprudência apoiada nos dispositivos da CLT.

Com a edição da Lei 12.395/2011 esse dispositivo foi modificado para destinar 5% ao sindicato dos atletas como parcela civil, *in verbis*:

Art. 42. Pertence às entidades de prática desportiva o direito de arena, consistente na prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens, por

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 05/05/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

qualquer meio ou processo, de espetáculo desportivo de que participem. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

§ 1º Salvo convenção coletiva de trabalho em contrário, 5% (cinco por cento) da receita proveniente da exploração de direitos desportivos audiovisuais serão repassados aos sindicatos de atletas profissionais, e estes distribuirão, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo, como parcela de natureza civil. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à exibição de flagrantes de espetáculo ou evento desportivo para fins exclusivamente jornalísticos, desportivos ou educativos, respeitadas as seguintes condições: (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

I - a captação das imagens para a exibição de flagrante de espetáculo ou evento desportivo dar-se-á em locais reservados, nos estádios e ginásios, para não detentores de direitos ou, caso não disponíveis, mediante o fornecimento das imagens pelo detentor de direitos locais para a respectiva mídia; (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

II - a duração de todas as imagens do flagrante do espetáculo ou evento desportivo exibidas não poderá exceder 3% (três por cento) do total do tempo de espetáculo ou evento; (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

III - é proibida a associação das imagens exibidas com base neste artigo a qualquer forma de patrocínio, propaganda ou promoção comercial. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

É de ser notado que mesmo após a edição da Lei 12.935/2011, a parcela do direito de arena que a entidade desportiva entregar diretamente ao atleta não terá natureza civil, posto que a lei reserva tal natureza somente à parte do direito de arena entregue aos sindicatos e repassados por estes aos atletas.

Mesmo em relação à parcela de 5% entregue aos sindicatos, temos sérias dúvidas se uma interpretação sistemática considerando a CLT não nos levaria a concluir que tal parcela tem natureza remuneratória, uma vez que poderia ser equiparada a gorjeta recebida não diretamente do empregador. Porém, tal conclusão não interessa ao caso.

Passando agora ao direito de imagem, encontramos Jorge Miguel Acosta Soares (SOARES, Jorge Miguel Acosta. *Direito de imagem e direito arena no contrato de trabalho do atleta profissional*. São Paulo: LTr, 2008. p. 66.) que apresenta sua lição doutrinária sobre o direito de imagem:

A proteção à imagem faz parte de um conjunto maior conhecido como direito da personalidade, direitos pertencentes ao ser humano tomado em si mesmo, sem a incorporação de qualquer outra qualidade ou característica. São os direitos que pertencem ao indivíduo apenas por ele ser humano, apenas por ter nascido. Um conjunto de leis e normas jurídicas previstas exclusivamente

Documento assinado digitalmente para defesa de valores inatos no homem, como a vida, a Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

integridade física, a intimidade, a honra, a intelectualidade, entre outros. São direitos intimamente gravados na pessoa.

Confrontando o direito de arena com o direito de imagem, podemos concluir que os titulares de tais direitos não se confundem, uma vez que o direito à imagem tem natureza personalíssima e pertence ao próprio titular que apenas concede a licença de uso, ao passo que a titularidade do direito de arena pertence às entidades de prática desportivas, em conformidade com legislação acima reproduzida.

Sobre o assunto vejamos jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

EMENTA: Direito à imagem. Direito de arena. Jogador de Futebol. Álbum de figurinhas

O direito de arena que a lei atribui às entidades esportivas limita-se à fixação, transmissão e retransmissão do espetáculo desportivo público, mas não compreende o uso da imagem dos jogadores fora da situação específica do espetáculo como na reprodução de fotografias para compor “álbum de figurinhas”. Lei nº 5.989/1973, art. 100; Lei nº 8.672/1993.

(REsp 46420/SP, (199400093551), 78025, 4ª Turma, Rel. Ministro Ruy Rosado de Aguiar, Data da decisão: 12.09.1994)

Traçadas algumas características que identificam o direito de arena e o direito de imagem, devemos destacar que ambos foram objeto de abusos por parte de algumas entidades desportivas com o objetivo de diminuir encargos trabalhistas e fiscais. Por conta de tais abusos, há farta jurisprudência concluindo que ambos devem compor a remuneração do atleta profissional. Vejamos:

(...) 2. DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA SALARIAL. o valor pago sob o epíteto de “Direito de Imagem” o foi independentemente do atleta atuar pelo clube demandado, visto que o réu afirma em seu arrazoado que o autor sequer chegava a figurar no banco de reservas. Resta evidente que a remuneração do autor alcançava a quantia de R\$ 8.000,00 (oito mil reais). E o montante de R\$ 5.000,00 que lhe era pago a título de “Direito de Imagem” caracteriza verba salarial, ou seja, contraprestação pecuniária paga diretamente pelo empregador em virtude do trabalho efetivo ou potencial do empregado (...) (TRT 7ª Região - Acórdão nº 2669 - Decisão: 31/7/2006 - Recurso Ordinário nº 1433-2004-011-07-00-0 - Fonte: DOE/CE 23/8/2006 - Relator: José Antonio Parente da Silva)

ATLETA PROFISSIONAL. JOGADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE IMAGEM E DIREITO DE ARENA. 1. A parcela paga em razão do DIREITO DE IMAGEM fundamenta-se na Lei nº 9.615/98, consoante previsão do caput e parágrafo 1º

do artigo 42, contudo, evidente a natureza trabalhista que lhe é inerente em se tratando de pagamento oriundo da relação empregatícia mantida entre o réu e o autor, este último na qualidade de atleta profissional de futebol. A exploração da imagem do atleta - a denominada "marca" do jogador profissional - provém efetivamente de sua especial condição personalíssima, sendo inclusive assegurada constitucionalmente (artigo 5º, incisos V, X e XXVIII, alínea "a"). Todavia, a exploração da imagem do jogador, objeto do contrato de Direito de Imagem, é cedida ao empregador mediante o pagamento de contraprestação no curso do contrato de trabalho, de modo que sua valoração pecuniária varia conforme a repercussão desta imagem perante o público em geral, o que reverte em benefício do clube esportivo que explora a presença do profissional em seus quadros. A previsão do artigo 42 da Lei nº 9.615/98 não impede a caracterização da parcela sob análise como sendo remuneratória, porquanto dito dispositivo visa unicamente à participação dos atletas no valor do contrato de transmissão do evento, não se referindo a qualquer forma de indenização. Portanto, embasando-se nos artigos 9º e 457 da CLT, a verba paga a título de "Direito de Imagem" possui nítida natureza jurídica remuneratória (...) (TRT 9ª Região Acórdão nº 23655/2006 - Recurso Ordinário nº 16750-2002-011-09-00-8 2a Turma - Fonte: DJPR 15/8/2006 - Relator: Ana Carolina Zaina)

RECURSO ORDINÁRIO INTERPOSTO PELO RECLAMADO. DIFERENÇAS DE DIREITOS DE IMAGEM E DE ARENA, COM REFLEXOS. NATUREZA SALARIAL. Os pagamentos resultantes do uso da imagem do jogador de futebol, quando habitualmente contraprestados, revestem-se de caráter salarial. Tal hipótese evidencia prestação de trabalho em favor do clube esportivo, e correspondente pagamento de salário. Trata-se de vantagem de natureza remuneratória, para efeitos do disposto nos parágrafos 1º e 3º do artigo 457 da CLT. Recurso desprovido (TRT 4a Região - Recurso Ordinário nº 00557-2003-023-04-00-3 - Publicado em 23/6/2005 - 5a. Turma - Relator: Berenice Messias Corrêa).

Ainda sobre os vícios em contratos envolvendo direito de imagem, Carlos Miguel Castex Aidar e Alexandre Ramalho Miranda, em artigo disponibilizado na internet (AIDAR, Carlos Miguel Castex; MIRANDA, Alexandre Ramalho, *Direito à Imagem e Direito de Arena – Aspectos Controvertidos*, Publicado em 24 de Setembro de 2012. Visualizado em 13/11/2013 em <http://www.sintese.com/doutrina_integra.asp?id=1230#_ftn1>, descreveram um caso conhecido de fraude no uso do direito de imagem no contrato de trabalho de jogadores profissionais de futebol:

Em alguns casos, houve evidente exagero, transparecendo ao mercado, ao Fisco e à própria jurisprudência, a ideia de que estes contratos de licença de uso de imagem do atleta profissional de futebol constituiam modalidade de fraude fiscal.

Apenas a título de exemplo, o autor Felipe Legrazie Ezabella destaca um dos casos de maior repercussão, que
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

envolveu o atacante “Luizão”, quando atleta do Sport Club Corinthians Paulista, que recebia a quantia de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) mensais de salário, em carteira de trabalho.

Já a título de parcelas da licença de uso da imagem, o atleta recebia R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais). A desproporção era tamanha que se evidenciou, em um mero passar de olhos, o caráter fraudulento da contratação.

Nesse caso, o atleta “Luizão” ingressou com uma ação em face do Sport Club Corinthians Paulista, alegando que o clube estava devendo os salários atrasados, diante da inadimplência das parcelas decorrentes do contrato de licença de uso de imagem, as quais integravam o salário, disfarçadas pela licença de uso de imagem que, segundo alegou, visava apenas a reduzir os custos dos encargos trabalhistas e impostos.

A ação foi julgada parcialmente procedente por meio da sentença, proferida pelo juízo da 12ª Vara do Trabalho de São Paulo, que rescindiu o contrato de trabalho por mora patronal, desconsiderando o contrato de licença de uso de imagem como um instrumento civil e julgando-o como se fosse um contrato de trabalho, recaindo, portanto, todos os valores em atraso referente aos encargos trabalhistas, além do INSS e dos demais impostos devidos, tanto pelo atleta quanto pelo clube.

Ademais, cabe aos clubes comprovar a utilização da imagem do atleta, apresentando uma justificativa plausível que motive o pagamento das quantias a título de licença de uso de imagem, sob a assessoria de agências de propaganda e marketing, especializados em avaliar e mensurar o “produto” imagem.

A mensuração do valor da imagem passa tanto por critérios subjetivos, como a conduta moral do atleta, sua disciplina, como por critérios objetivos com a performance desportiva, reconhecimento perante o público, retorno de mídia, atuação por seleções, entre outros.

No caso em epígrafe, o Corinthians não conseguiu comprovar a utilização da imagem do atleta em campanhas publicitárias, que pudesse justificar a quantia de R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais).

Esse fato evidencia o amadorismo dos dirigentes na gestão dos clubes de futebol de uma maneira geral. Inúmeros casos como esse levaram os nossos Tribunais ao equivocado entendimento de que o contrato de licença de uso de imagem, por si só, constitui fraude ao contrato de trabalho.

No entanto, mesmo que ocorra a fraude em algum caso concreto, não se pode partir do pressuposto que a mera existência do contrato de licença de uso de imagem enseja o ato ilícito.

Tomamos o Caso Luizão como parâmetro para nossas ponderações sobre os casos envolvendo direito de imagem de atletas profissionais. Não olvidamos a natureza civil do contrato de cessão de direito de imagem, porém a situação fática de cada caso deve transparecer que as partes queriam, de fato, celebrar tal contrato. Se o clube adquire os direitos de imagem do atleta, mas não consegue comprovar que utilizou tais direitos em campanhas publicitárias, estaremos diante de um forte indício de fraude. Refoge ao bom senso imaginar que alguém adquire direito para não utilizá-lo e ver esvair seu tempo de uso sem nenhum proveito retirar do direito adquirido. Emerge nessas situações um forte elemento de convicção de que houve a simulação de uma cessão de direito de imagem para encobrir um real e efetivo contrato de trabalho. Outro elemento indiciário importante nesses casos é a desproporcionalidade entre salário e valor pago pelo suposto uso da imagem. A média salarial de um determinado atleta é amplamente divulgada pela imprensa e serve como indício para revelar o pacto simulatório.

Concordamos com os autores acima citados quando afirmam que não podemos pressupor a fraude no uso do contrato de cessão de direito de imagem. A fraude precisa ser demonstrada por um conjunto probatório que, esclarecemos, pode sim ser constituído por indícios, de modo a convencer o aplicador da lei de que houve simulação no caso. é a mesma posição adotada por Jorge Miguel Acosta Soares (SOARES, Jorge Miguel Acosta, *Direito de imagem e direito de arena no contrato de trabalho do atleta profissional*, Dissertação de Mestrado apresentada na PUC/SP, 2007, p. 109):

"Os "contratos de imagem", ou contratos de licença de uso da imagem, como deveriam ser corretamente chamados, não são necessariamente fraudulentos per se, nem, ao contrário, totalmente isentos e imunes de ilegalidade. Tais contratos assinados entre os atletas profissionais e os clubes, com que têm contrato de trabalho, podem ser ou não fraudulentos dependendo da análise da momento concreto de sua utilização. A licitude ou a fraude devem ser buscadas e analisadas no real, em cada situação fática."

Na tentativa de afastar do ambiente desportivo as fraudes envolvendo direito de imagem, foi inserido o art. 87-A na Lei 9.615/98 pela Lei 12.395/2011. Vejamos o artigo e a exposição de motivos que acompanhou sua apresentação:

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

(...)

Motivos:

Mais adiante, foi introduzido o artigo 87-A, para nele estabelecer que "o Direito de Imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste de natureza civil", tendo em vista constituir-se em direito personalíssimo do atleta para utilizar a sua popularidade, fora da situação do espetáculo desportivo, com o fim de angariar patrocinadores e consumidores, vender produtos, divulgar marcas por meio

de outras formas que refogem a sua obrigação pactuada no contrato de trabalho desportivo. Com essas conceituações, buscou-se, ainda, elidir do dia-a-dia desportivo os artifícios e subterfúgios, fraudes, manipulações e interpretações contraditórias, geradoras de tantas demandas judiciais, causando prejuízos, ora para atletas, ora para clubes, a par de tumultuar as relações jurídico-desportivas e até de infirmar a credibilidade das avenças na esfera desportiva profissional.

Como se observa no novel texto legal, o dispositivo preocupou-se em determinar a "*fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo*". Portanto, o contrato de cessão de direito de imagem deve prever os deveres recíprocos, evidenciando tratar-se de verdadeiro contrato civil, bem como os fatos subjacentes devem permitir chegarmos a idênticas conclusões. Em outras palavras, a lei nova não "imunizou" a fraude, ao contrário, esclareceu que não basta um ajuste formal, mas devem existir deveres e condições inconfundíveis com o contrato de trabalho do atleta.

Em resumo, podemos sistematizar algumas conclusões:

Direito de arena:

- pertence à entidade esportiva;
- relaciona-se exposição coletiva dos atletas no ato de um evento desportivo;
- até 17/03/2011, 20% deviam ser repassados aos atletas, sendo que tal parcela tinha natureza remuneratória;
- após 17/03/2011, 5% é devido aos sindicatos e estes repassam aos atletas como parcela de natureza civil. No entanto, se a entidade pagar diretamente ao atleta, tal parcela retomará a natureza remuneratória;

Direito de imagem:

- pertence ao atleta como parte dos direitos de personalidade;
- pode ser cedido à entidade desportiva por meio de um contrato de natureza civil;
- como qualquer contrato, pode ser objeto de fraude ou simulação cuja existência deve ser amparada em conjunto probatório(incluindo os indícios);

- entre vários, destacamos dois indícios importantes: a inexistência de uso da imagem do atleta pela clube e a desproporção entre parcela salarial e pagamento contratado pelo uso da imagem.

Portanto, o tratamento jurídico ao direito de arena e ao direito de imagem são distintos, exigindo a sua configuração individual.

Feitas tais considerações jurídicas gerais, passamos ao caso concreto.

A autoridade fiscal não separou o direito de arena do direito de imagem, conforme podemos extrair da planilha de fls. 354 citado no item 8.1 do Relatório Fiscal. Se, por um lado, a apuração do quantum pago aos atletas a título de direito de arena demandaria um levantamento do total de direito de arena recebido pela entidade desportiva para aplicar o percentual legal de 20%, por outro lado, a simulação no pagamento de direito de imagem exige que sejam carreados aos autos indícios suficientes estaria presentes os elementos configuradores da simulação. Em adição, no item 5.1.1. 16 do Relatório Fiscal, a autoridade fiscalizadora apenas enumera os requisitos do contrato de trabalho sem, contudo, apontá-los concretamente em relação aos pagamentos de direito de imagem. Assim, não há como apurarmos qual parte dos levantamentos DI e DI1 refere-se a direito de arena que deveria ser mantida, e qual parte seria referente a direito de imagem que deveria ser afastada por falta de provas da simulação. Por tais motivos, entendemos que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário quanto ao afastamento dos valores constantes dos levantamentos DI e DI1.

Por fim, registramos que a aplicação retroativa da Lei 12.395/2011 da forma requerida pela recorrente e acatada pelo Relator encontra óbice no art. 144 do CTN. Com a devida vênia, meu voto não contempla tal argumento.

Caracterização do contrato de trabalho. Qualificação jurídica dos fatos. Presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade.

A matriz legal da caracterização de empregado na seara tributária é o art. 12, inciso I da Lei 8.212/91:

DOS CONTRIBUINTES

Seção I

Dos Segurados

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

A lei tributária, portanto, definiu o empregado como “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado". Ao assim definir, destacou a necessidade de três requisitos para caracterização do empregado: não eventualidade, subordinação e onerosidade. São requisitos totalmente alinhados com o que prevê a legislação trabalhista por intermédio da CLT:

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

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.

Tomando a legislação trabalhista, a doutrina estabeleceu como requisitos para a relação de emprego: a continuidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade. Parece-nos que a lição de Amauri Mascaro do Nascimento é perfeitamente cabível também para a lei tributária acima citada, pois a pessoalidade adviria da expressão “as seguintes pessoas físicas” contida no caput do art. 12. Assim, assumimos os quatro requisitos apontados pelo doutrinador como necessários para que um prestador de serviço seja considerado empregado.

Nesse cenário, cabe à autoridade fiscal demonstrar que, em dada situação, tais requisitos foram constatados para que o prestador seja considerado empregado e os pagamentos feitos a ele sejam tidos como remuneração que deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

Se o contratante e o prestador ajustaram entre si que haveria a interposição de uma pessoa jurídica para a formalização da prestação de serviço, isso em nada altera a situação fática, pois, por exemplo, não é por denominarmos de compra e venda um negócio que se revela com as características jurídicas de uma doação que este assim será reconhecido no mundo do direito. Esse raciocínio traz em si a noção de causa objetiva do negócio jurídico que, seguindo as lições de Antonio Junqueira de Azevedo, equivale à função prático-social ou econômico-social do negócio. (Cf. AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151).

Adotando tais lições, Rodrigo de Freitas assinalou como a análise da causa objetiva permeia o trabalho do intérprete tributário (Cf. FREITAS, Rodrigo. É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 441-490, (p. 475-6)):

“O conteúdo do negócio jurídico (previsão objetiva – vontade declarada), plasmado em forma de linguagem, serve de parâmetro, de referência, para a determinação do regime jurídico. Contudo, é na análise da causa objetiva que o trabalho do intérprete irá apurar se o regime jurídico é adequado à norma tributária ou não.

(...)

(...)conclui-se que não é o conteúdo formal do negócio jurídico consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência da norma tributária, mas sim a causa objetiva. O que importa ao intérprete é procurar a verdade substancial do evento, não a simples declaração de vontade objetivada em forma de linguagem.”

Portanto, cabe ao intérprete da lei identificar os dados da realidade para promover a requalificação jurídica dos fatos, ou seja, identificar para qual negócio jurídico apontava a causa objetiva do verdadeiro negócio celebrado. Identificado o negócio celebrado, atribui-se a este as consequências que a legislação tributária prescreve.

Para tanto, cumpre-nos identificar a causa objetiva do negócio jurídico celebrado.

Se alguém deseja contratar, de maneira eventual, uma prestação de serviços sem que seja relevante a pessoa física que irá realizar o serviço, o negócio jurídico previsto em nosso ordenamento é um contrato de prestação de serviços. Ou seja, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do referido contrato é oferecer uma prestação de serviço eventual e não pessoal. Evidente que quem contrata deseja que o serviço seja executado segundo sua orientação ou necessidade, daí a presença da subordinação técnica nesse tipo de contrato. Mas a ausência de pessoalidade não permitirá que o contratante exija que o contratado se submeta a todo o seu comando, inclusive, por exemplo, o modo de proceder no decorrer da execução. A subordinação técnica não permite que a contratante exerça todo o seu poder de direção.

De outro modo, para uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante, nosso ordenamento prevê a figura do contrato de trabalho. Portanto, a causa objetiva, a função prático-social ou econômico-social do negócio jurídico denominado contrato de trabalho é permitir uma prestação de serviços contínua (não eventual), exercida pessoalmente e subordinada ao contratante.

Se o conjunto fático revela que foi formalizado um negócio com a denominação de contrato de prestação de serviço, mas que tem a causa objetiva, a função prático-social ou a finalidade econômico-social de um contrato de trabalho, então o negócio formalizado é um ato ilícito, conforme art. 187 do Código Civil:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Ou seja, quem celebra negócio com falsa causa objetiva, abusa de seu direito, comete ato ilícito, pois excede os limites impostos pelo fim econômico-social, pela causa objetiva do negócio. A formalização declarada é ilícita, mas os efeitos tributários do negócio jurídico celebrado subsistem, conforme sua causa objetiva.

Assim, embora os contratos de prestação de serviço possam estar perfeitamente formalizados, as empresas envolvidas regularmente criadas e inscritas nos órgãos públicos, as situações fáticas revelaram que a recorrente desejava contratar uma prestação de serviço contínua, pessoal e a ela subordinada, o que é causa objetiva, função prático-social ou econômico-social, não do contrato de prestação de serviços pretendido pela recorrente, mas do contrato de trabalho.

Em situação similar, este Colegiado já se manifestou pela consideração de rendimentos do trabalho mesmo com a existência de pessoa jurídica que foi interposta na relação entre contratado e contratante. Vejamos:

Acórdão 104-21.954

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM - CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA - PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - JOGADOR DE FUTEBOL - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independendo a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

Em suma, na presença de pessoalidade, subordinação, continuidade e onerosidade, teremos a caracterização de um contrato de trabalho e, portanto, os pagamentos feitos ao prestador do serviço serão considerados parcela remuneratória que está no campo de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

No âmbito do Tribunal Superior do Trabalho, exige-se apenas dois elementos para caracterização do contrato de trabalho em face de interposição de pessoa jurídica: pessoalidade e subordinação direta. Vejamos a Súmula 331:

Súmula Nº 331 do TST

*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE
(nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) -
Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011*

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

A pessoalidade existe naquela situação na qual o empregado não pode fazer-se substituir sem o consentimento do empregador (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 153).

Sobre a subordinação tomemos algumas lições doutrinárias. Vinculado por um contrato de trabalho, o empregado é, segundo a lição de Amauri Mascaro do Nascimento (Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 155):

“um subordinado porque ao se colocar nessa condição consentiu por contrato que o seu trabalho seja dirigido por outrem, o empregador. Este pode dar ordens de serviço. Pode dizer ao empregado de que modo deverá trabalhar, o que deverá fazer, em que horário, em que local etc.”

O mesmo autor adverte que nos altos escalões administrativos a subordinação é mais tênue:

“...nos altos escalões administrativos da empresa, há diretores que têm subordinação leve, quase imperceptível, a ponto de confundir alguns teóricos quando procuram responder qual a sua posição jurídica (...). Há, também nesse nível. A subordinação, embora menos visível, mas existente, com as nuances próprias da situação em que esses trabalhadores, predominantemente intelectuais, encontram-se. Só o fato de, numa empresa, alguém se inserir numa organização para cumprir diretrizes que não traça, mas que provém de uma assembleia da sociedade, é indicativo.” (Cf. NASCIMENTO,

Documento assinado digitalmente por Amauri Mascaro: *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 24 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 156) SILVA, Assinado digitalmente em 06/05/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Logo, quando há uma prestação de serviços com pessoalidade por alguém que segue diretrizes que não traça, temos configurado a presença de subordinação.

Passemos à análise fática do caso dos autos.

No Relatório Fiscal restaram apontados, para cada indivíduo nos itens 5.1.1.5.1 a 5.1.1.5.6, as cláusulas contratuais que asseguravam a existência dos elementos necessários para a caracterização de existência de vínculo entre as pessoas físicas e a entidade desportiva.

Portanto, pedindo vênia ao Relator, votamos por negar provimento no que se refere aos levantamentos CT e CT1.

Quanto aos levantamentos FA, FA1, FP e FP1 votamos com o Relator no sentido de negar provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva