



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.722780/2014-62
ACÓRDÃO	2301-011.656 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FLORIPA ESPORTE CLUBE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO. NÃO CONHECIMENTO.

Não será conhecido o Recurso Voluntário apresentado após o prazo de trinta dias contados da data de ciência da decisão de primeira instância.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA.

A autoridade fiscal, 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.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovada a conduta dolosa do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte da autoridade fazendária a fim de se eximir da tributação.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Voluntário apresentado por CIMED Indústria de Medicamentos Ltda., por ser intempestivo, e conhecer parcialmente do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte, não conhecendo da matéria preclusa ou estranha à lide e das alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Andre Barros de Moura (Substituto) e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo dos seguintes Autos de Infração lavrados contra o sujeito passivo acima identificado:

- Auto de Infração nº 51.065.615-3 (e-fls. 05/19) - referente às contribuições para a Seguridade Social correspondentes à parte patronal, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT/RAT).
- Auto de Infração nº 51.065.616-1 (e-fls. 20/31) - referente às contribuições para a Seguridade Social correspondentes à parte dos segurados (empregados e contribuintes individuais).
- Auto de Infração nº 51.065.617-0 (e-fls. 32/42) - referente às contribuições destinadas a Terceiros (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE).

Os fatos estão detalhados no Relatório Fiscal (e-fls. 44/69).

Por bem resumirem as considerações da autoridade lançadora, reproduzo os seguintes excertos do relatório do acórdão recorrido (e-fls. 1271/1273):

De acordo com o Relatório Fiscal, restou comprovado ao longo da ação fiscal que a associação desportiva não declarou na Guia de recolhimento do FGTS e

Informações à Previdência Social – GFIP e nem recolheu contribuições à Previdência Social incidentes sobre a remuneração de diversos segurados, enquadrados pela fiscalização na categoria de segurados empregados, no período de 01/2009 a 12/2012.

As contribuições lançadas incidiram sobre a remuneração paga aos atletas e comissão técnica, participantes do time de voleibol da Associação Cimed Esporte Clube/Floripa Esporte Clube. Eles foram enquadrados como segurados empregados e as contribuições foram lançadas, tendo em vista a constatação de que houve o pagamento de remuneração em desacordo com os preceitos legais.

A associação esportiva apresentou, como forma de contratação e pagamento aos atletas e comissão técnica do clube de voleibol, contratos firmados com diversas pessoas jurídicas, intitulados de “Contratos de cessão de uso e exploração de nome, apelido desportivo, voz e/ou imagem”, sem a devida inclusão dos atletas e comissão técnica nas folhas de pagamento e GFIP correspondentes. A fiscalização requereu a apresentação dos contratos especiais de trabalho esportivo, definidos na Lei nº 9.615, de 1998, mas a associação não apresentou os referidos documentos.

Em seguida, a fiscalização verificou que os atletas e a comissão técnica da equipe de voleibol compõem o quadro societário das empresas com as quais a associação firmou os contratos anteriormente mencionados.

Os documentos apresentados, atinentes à contratação dos atletas, revestem-se de todas as peculiaridades previstas na Lei nº 9.615, de 1998, típicas de contrato de natureza empregatícia. O relatório destaca cláusulas dos referidos contratos que denotam a presença da subordinação, da remuneração, da não eventualidade e da indenização.

Para verificar a situação das empresas contratadas, efetuou-se diligência junto à empresa Ilha da magia Empreendimentos Esportivos Ltda. – EPP, que apresenta em seu quadro societário um número considerável de atletas e membros da comissão técnica. Constatou-se então que a empresa iniciou as suas atividades em 15/09/2005, mesmo ano em que se iniciaram as atividades da associação esportiva, e teve como sócio fundador o sr. Marcos de Melo Pacheco, que foi também diretor administrativo e financeiro do CIMED Esporte Clube/Floripa Esporte Clube, no período de junho/2008 a fevereiro/2011, e, ainda, técnico da equipe de voleibol, no período de 2009 a 2012.

Os atletas e membros da comissão técnica que compunham o quadro societário da empresa Ilha da Magia Empreendimentos Esportivos Ltda. – EPP tiveram a sua remuneração mensal paga da seguinte forma: a empresa emitiu notas fiscais individualizadas por pessoa física e o efetivo pagamento foi efetuado individualmente, por meio de depósitos bancários em contas de titularidade de cada uma destas pessoas físicas. A fiscalização considerou que os atletas e membros da comissão técnica preenchem os requisitos para a caracterização

como segurado empregado e, conseqüentemente, considerou como remuneração os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas das quais eles são sócios.

Não há, nos registros contábeis do sujeito passivo, o registro de remuneração paga diretamente aos dirigentes. Constatou-se que o pagamento da remuneração ocorreu via contrato com pessoas jurídicas, das quais os dirigentes são sócios. Diante das evidências de pagamento de remuneração por meio de pessoas jurídicas, o sr. Francisco Eduardo Lins, presidente do Cimed Esporte Clube/Floripa Esporte Clube, foi considerado segurado contribuinte individual.

A fiscalização verificou ainda que quase a totalidade das notas fiscais emitidas pela empresa Ilha da Magia Empreendimentos Esportivos Ltda. EPP foi em favor dos atletas e demais profissionais da associação desportiva Cimed Esporte Clube/Floripa Esporte Clube, o que denota que esta empresa foi criada apenas para acolher os atletas e a comissão técnica da empresa fiscalizada.

A auditoria verificou que a Cimed Esporte Clube/Floripa Esporte Clube foi constituída como associação esportiva com a finalidade de divulgação e propaganda da marca de medicamentos da empresa CIMED INDÚSTRIA de MEDICAMENTOS Ltda., como demonstram o nome fantasia da associação e do clube de voleibol, que se denominava CIMED.

Durante todo o período em que a associação se chamou CIMED Esporte Clube Ltda. (até 01/04/2012), ela foi patrocinada pela CIMED Indústria de medicamentos Ltda., tendo sido feita a alteração de nome justamente no momento em que foi retirado o principal aporte financeiro. Durante este período, a direção da entidade esportiva esteve a cargo de pessoas vinculadas à empresa CIMED Indústria de medicamentos Ltda. Os contratos de “cessão de uso e exploração de nome, apelido desportivo, voz e ou imagem” demonstram o vínculo dos atletas e da comissão técnica com a empresa CIMED, que é expressamente mencionada em diversas cláusulas.

A fiscalização entendeu que a contratação dos atletas pela associação Cimed Esporte Clube/Floripa Esporte Clube deu-se exclusivamente com a finalidade de divulgação e propaganda da marca de medicamentos da empresa CIMED Indústria de medicamentos Ltda., sob supervisão, controle e assessoramento desta última, o que comprova a sua responsabilidade solidária quanto às contribuições devidas, nos termos do inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN (interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária)

Por entender constatada a simulação na contratação e na remuneração de atletas e comissão técnica, mediante a utilização de supostos contratos firmados com as pessoas jurídicas, a fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

O auditor informa que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP tendo em vista a existência de indícios do que se configura, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária e crime contra a ordem tributária.

O contribuinte e a responsável solidária CIMED Indústria de Medicamentos Ltda apresentaram Impugnação ao lançamento (e-fls. 1134/1144, 1206/1221).

A 6ª Turma da DRJ/SDR manteve o crédito tributário apurado, mas excluiu a empresa CIMED Indústria de Medicamentos Ltda do polo passivo da autuação (e-fls. 1269/1285). A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

PESSOAS JURÍDICAS. CONTRATAÇÃO. PEJOTIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. REQUISITOS. PRESENÇA.

A contratação por meio de pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas interpostas - costumeiramente denominada Pejotização, não interfere na tributação, pois, como disciplina o inciso I do art. 118 do CTN - Lei nº 5.172, de 1966, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. A legislação previdenciária é cristalina, quando autoriza o fisco a realizar o enquadramento dos trabalhadores como segurados na categoria de empregado, quando verificados os pressupostos fáticos e jurídicos da filiação.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

As contribuições previdenciárias são tributos sujeitos a lançamento por homologação. Assim, salvo na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Se restar caracterizada, como no presente caso, a ocorrência de simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte, nos termos do art. 173 I do CTN.

SONEGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA 150%. APLICABILIDADE.

Os fatos narrados e comprovados nos autos demonstram que a associação desportiva, ao efetuar a contratação dos atletas e da comissão técnica por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, teve por fim impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, da sua natureza ou circunstâncias materiais, praticando conduta que se amolda à previsão contida no inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A doutrina e a jurisprudência pátria entendem que o interesse comum que deflagra a relação de solidariedade passiva é o interesse jurídico, caracterizado

pela realização conjunta das operações que constituem o fato gerador do tributo. No presente caso, a fiscalização demonstrou apenas o interesse econômico da empresa patrocinadora, arrolada como devedora solidária, nas operações realizadas pela associação desportiva, dado que esta última teria sido criada como parte de uma estratégia de marketing que, como fim último, objetivava a elevação da receita da empresa patrocinadora.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÕES NA PESSOA DO ADVOGADO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O Decreto nº 70.235, de 1972, disciplinou a matéria relativa à intimação do contribuinte acerca dos atos processuais e não previu a possibilidade de que as intimações fossem feitas na pessoa do seu advogado. Assim, deve ser indeferido o pedido efetuado pelo impugnante neste sentido, por inexistir disposição legal que o autorize no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

Cientificado da decisão de primeira instância em 23/08/2016 (e-fls. 1305, 1307), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 16/09/2016 (e-fls. 1314/1326) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

- Reapresenta a alegação de que a sua relação com os atletas é regulada pela Lei nº 9.615/98 e que os valores objeto dos contratos firmados com os jogadores e a comissão técnica não dizem respeito a relações empregatícias e sim à exploração das respectivas imagens.

- Entende que, ao desconsiderar a relação contratual firmada com as pessoas jurídicas detentoras do direito de imagem dos atletas e da comissão técnica, o auditor procedeu à desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas, que sequer fazem parte do Auto de Infração. Aduz que tal expediente só poderia ser empreendido após a fiscalização de cada uma das empresas para a verificação de dolo, fraude ou simulação e através de requerimento em juízo.

- Reitera que o reconhecimento de vínculo empregatício é matéria de competência exclusiva da Justiça do Trabalho, não podendo o auditor da Receita Federal do Brasil assumir tal encargo.

- Assevera que, além de a fiscalização não ter legitimidade e competência para desconsiderar a prestação de serviços efetuados por pessoa jurídica e considerá-los executados por pessoa física, o procedimento também feriu o disposto no art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica.

- Sustenta que o auditor constituiu o crédito sem comprovar o inadimplemento das contribuições previdenciárias pelos supostos empregados ou pelas empresas das quais eram sócios, sem efetuar a fiscalização prévia da contabilidade dos devedores principais e sem verificar a existência de parcelas eventualmente já quitadas.

- Aduz que a qualificação da multa somente é possível se houver a comprovação de dolo e da ocorrência de fraude e/ou sonegação, o que não ocorreu no presente caso. Ressalta que

todos os pagamentos efetuados foram devidamente escriturados, contabilizados, declarados e submetidos à tributação, conduta incompatível com a intenção de burlar o fisco. Na hipótese de o presente Auto de Infração não ser integralmente cancelado, requer a redução da multa de ofício de 150% para 75%. Acrescenta que, de acordo com o entendimento do STF, a multa imposta em montante superior ao valor da obrigação principal viola princípio do não-confisco.

- Insurge-se contra a exclusão da responsabilidade solidária da empresa CIMED Indústria de Medicamentos Ltda pela primeira instância alegando que a decisão foi equivocada e em total dissonância com as provas colhidas pela fiscalização.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 17/08/2016 (e-fls. 1303), a CIMED Indústria de Medicamentos Ltda ingressou com contestação em 09/02/2021 (e-fls. 1334/1339) insurgindo-se contra as razões recursais apresentadas pelo contribuinte no que diz respeito à responsabilidade solidária imputada no lançamento e afastada pela 6ª Turma da DRJ/SDR.

VOTO

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Relatora.

Conhecimento

O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte é tempestivo, contudo, deve ser parcialmente conhecido.

Nos itens 20 a 25 do Recurso Voluntário, o sujeito passivo insurge-se contra a ausência de fiscalização das empresas contratadas ou de seus sócios para a identificação de eventuais pagamentos de tributos por eles realizados. Não obstante, verifica-se que a matéria não foi suscitada na Impugnação, quedando-se preclusa. De acordo com o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo permitido que o contribuinte inove em seu Recurso Voluntário para incluir questões diversas daquelas anteriormente ventiladas.

Deixo de conhecer também das alegações quanto à responsabilidade solidária da CIMED Indústria de Medicamentos Ltda, haja vista que a empresa já foi excluída do polo passivo da autuação no julgamento de primeira instância e a matéria não mais integra o litígio a ser apreciado por este Colegiado.

O Recurso Voluntário apresentado pela CIMED Indústria de Medicamentos Ltda não deve ser conhecido por intempestividade.

De acordo com o art. 33, caput, do Decreto nº 70.235/72, o prazo para a apresentação de Recurso Voluntário é de 30 dias contados da ciência da decisão de primeira instância. Por outro lado, extrai-se de seu art. 5º que os prazos são contínuos e devem começar e terminar em dias úteis, excluindo-se de sua contagem o dia do início e incluindo-se o dia do vencimento.

Cabe registrar que a ciência por via postal prevista no art. 23, II, do Decreto nº 70.235/72 exige apenas a prova de recebimento da Intimação no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, independentemente de quem a tenha recebido. É nesse sentido a Súmula CARF nº 9:

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Importante mencionar, ainda, que não há ordem de preferência entre os meios de intimação previstos nos incisos do caput do art. 23 do Decreto 70.235/72, conforme disposto em seu §3º.

No caso em exame, verifica-se que a ciência da decisão recorrida pela CIMED Indústria de Medicamentos Ltda se deu em 2016 (e-fls. 1303) e que a apresentação de contestação só ocorreu em 2021 (e-fls. 1330/1339), não havendo dúvida quanto à sua intempestividade.

Mérito

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte insurge-se contra a caracterização de vínculo empregatício na prestação de serviços por pessoas jurídicas constituídas por atletas e pela comissão técnica participantes de seu time de voleibol. Afirma que os contratos tratam de exploração de imagem com base na Lei nº 9.615/98 e que o auditor da Receita Federal do Brasil não tem competência para desconsiderar a personalidade jurídica das empresas contratadas e reconhecer o vínculo empregatício dos profissionais.

Não assiste razão, contudo, ao recorrente.

No que tange à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para a cobrança de contribuições previdenciárias, o art. 33 da Lei nº 8.212/91 assim dispõe:

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

Impõe-se observar ainda o que determina o art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), com redação dada antes da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Art. 229. [...]

§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Cumprido ressaltar que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclui-se, portanto, que, identificada a vinculação obrigatória de um trabalhador ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS, cabe à autoridade fiscal desconsiderar a forma sob a qual a prestação se deu para, com base na realidade, apurar as contribuições efetivamente devidas.

Ao contrário do que entende o autuado, o reconhecimento de um vínculo empregatício mascarado pela interposição de pessoa jurídica não importa em invasão de matéria reservada à Justiça do Trabalho. A legislação autoriza a investigação da relação laboral pela autoridade fiscal para que esta identifique o correto enquadramento do trabalhador e proceda à cobrança dos tributos devidos. Evidenciada a simulação, o auditor tem o dever de descaracterizar a relação formal existente e considerar, para fins de lançamento tributário, a verdadeira relação entre o contribuinte e seus prestadores.

É nesse sentido o disposto no art. 149, VII, do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Foi exatamente o que ocorreu no caso concreto. O auditor constatou que nos serviços prestados pelos atletas e pela comissão técnica ao contribuinte, através de pessoas jurídicas interpostas, estavam presentes os elementos necessários à caracterização da relação de emprego constantes do art. 12, I, da Lei nº 8.212/91 (pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade), apurando, por conseguinte, as contribuições sociais previdenciárias correspondentes.

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;

Cumpramos ressaltar que não houve desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas, ao contrário do que defende o sujeito passivo. A fiscalização apenas prestigiou, para efeitos tributação, a verdadeira relação entre o contribuinte e os atletas e técnicos que lhe prestaram serviços em detrimento da aparência formal de que se revestiam os contratos firmados com as pessoas jurídicas interpostas.

Os fatos foram detalhados no Relatório Fiscal (e-fls. 44/69), cabendo destacar as seguintes considerações da autoridade lançadora:

III.4 – Dos atletas e comissão técnica

20. Conforme já dito, ainda que a lei faculte às demais entidades desportivas - como é o caso do sujeito passivo - a elaborar contratos especiais de trabalho desportivo, conforme preconiza a Lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé), formalizou os contratos dos atletas e membros da comissão técnica através de “Contratos de cessão de uso e exploração de nome, apelido desportivo, voz e/ou imagem” os quais, conforme já demonstrado, se revestem dos quesitos exigidos no referido diploma legal, pertinentes a um contrato de trabalho desportivo de atletas e membros da comissão técnica, cujas características, perante a Previdência Social, são as de segurados, na qualidade de empregados.

21. Desta forma a entidade desportiva não atendeu a observância criteriosa da lei e normas que regulam a matéria, ou seja, os atletas e comissão técnica não foram enquadrados na categoria pertinente - a de segurados empregados - quando da sua contratação, bem como não observou as regras e normas que regem esse vínculo contratual, conforme preceitua a legislação, em especial, os quesitos a seguir mencionados.

[...]

22. Do texto legal cabe destacar que o art. 42 da Lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé), quanto ao direito do uso da imagem do atleta, estabelece critérios específicos em

relação a distribuição de recursos oriundos da receita proveniente da exploração de direitos desportivos e audiovisuais, captados pela entidade.

23. E ainda, o art. 87-A da Lei nº 12.395, 2011, define claramente que o direito de uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, porém não pode se confundir com os do contrato especial de trabalho desportivo, dispositivo legal completamente ignorado pelo sujeito passivo, uma vez que não demonstrou a captação destes recursos, nem tampouco a forma de distribuição como determina a lei e, terem, os contratos apresentados, a natureza de contratos de trabalho.

24. De todo o exposto depreende-se que a associação, para manter e remunerar atletas profissionais e integrantes da comissão técnica e não inscrevê-los como segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, utilizou-se de artifícios, através de “Contratos de cessão de uso e exploração de nome, apelido desportivo, voz e/ou imagem”, inobstante suas cláusulas estarem revestidas de qualidades tais, que caracterizam o vínculo empregatício nos exatos termos em que a norma legal exige.

25. A Receita Federal do Brasil tem o amparo legal para investigar a verdadeira relação de emprego e cobrar a contribuição legalmente devida, a despeito do aspecto formal imprimido pelo contribuinte. Pacificado é o entendimento de que a contratação irregular de trabalhadores por empresa interposta implica a formação de vínculo de emprego entre o contratado e a empresa que adota tal procedimento e não meramente com as empresas interpostas.

26. Aplica-se o princípio da primazia da realidade, que significa dizer que a realidade, ou seja, os fatos devem prevalecer em relação a aparência formal, documental, da relação do emprego. O aspecto formal perde seu valor quando suas cláusulas não correspondem à realidade.

27. Fatos esses verificados durante a auditoria, e que comprovam que os atletas e membros da comissão técnica atendem aos pressupostos necessários à condição de segurados empregados do sujeito passivo, consoante o disposto no art. 3º da CLT, o art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e o Art. 28, §4º da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, como segue:

a) PESSOALIDADE: Os atletas e comissão técnica foram admitidos pessoalmente por meio de um contrato de trabalho, ainda que formalizados por intermédio de diversas pessoas jurídicas. São contratos intuitu personae, pois as pessoas não podem se fazer substituir nas modalidades desempenhadas quer seja atleta, quer seja um membro da comissão técnica, tendo de prestá-las de forma personalíssima para o bom desempenho da equipe de voleibol o qual representa o objetivo primordial do sujeito passivo;

b) NÃO-EVENTUALIDADE: Os treinamentos e atividades para preparação física são todos determinados pela associação desportiva, assim como a participação nos jogos e eventos esportivos, oficiais ou não;

c) SUBORDINAÇÃO: A natureza das atividades e as condições em que são prestadas não permitem garantir ao atleta ou à comissão técnica a autonomia que afastaria o vínculo de subordinação ao sujeito passivo. A qualidade e o padrão da equipe de voleibol são definidos pelo sujeito passivo, responsável direto pela manutenção do time de voleibol e sua participação nas competições;

d) ONEROSIDADE: Os atletas e os membros da comissão técnica foram remunerados mensalmente, ainda que através de subterfúgios, ao arrepio da legislação, conforme amplamente demonstrado no transcorrer deste relatório.

[...]

30. Há que se destacar ainda que os atletas para atingir o melhor desempenho dentro da modalidade esportiva desenvolvida - voleibol - submetem-se a rígidos controles de treinos e horários, com supervisão e orientação técnica dos seus instrutores e/ou treinadores, tudo isso, ressalte-se, organizado e planejado dentro da associação ora fiscalizada, para atender aos seus objetivos, cujo fim é a excelência na modalidade esportiva.

Importante registrar que, de acordo com o auditor, todos os contratos disponibilizados durante o procedimento fiscal possuem o mesmo padrão e contemplam as mesmas cláusulas, apresentando apenas pequenas variantes (e-fls. 49/50, 127/306).

No julgamento de primeira instância, o Colegiado a quo ratificou as razões da autoridade autuante, conforme se verifica nos excertos do voto condutor abaixo reproduzidos (e-fls. 1276/1280), não havendo reparos a serem feitos nesse ponto:

No presente caso, a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego encontra-se demonstrada nos autos. A não eventualidade resta caracterizada, pois as atividades desenvolvidas pelas pessoas físicas contratadas são essenciais à manutenção das atividades da associação esportiva. Trata-se da contratação de atletas e comissão técnica para um time de voleibol. Dado que não existe jogo de vôlei sem atletas e comissão técnica e que não há outras pessoas físicas contratadas diretamente pela associação esportiva para o desempenho destas atividades, a não eventualidade surge cristalina.

A contratação das pessoas físicas se deu a título oneroso, como demonstram os contratos e as notas fiscais juntadas aos autos, bem como os extratos bancários da associação esportiva. Assim, inequívoca a remuneração pelos serviços prestados.

A subordinação das pessoas físicas contratadas fica evidenciada em diversas cláusulas dos contratos de “cessão de uso e exploração de nome, apelido desportivo, voz e ou imagem”, mantidos entre as pessoas jurídicas e o CIMED Esporte Clube/Floripa Esporte Clube. São exemplos, as obrigações mencionadas nas alíneas “h”, “i”, “K” e “s” da cláusula segunda:

h) Participar dos treinamentos e atividades para preparação física agendados pela cessionária, respeitando programação e horários;

i) Participar dos jogos e eventos esportivos, oficiais ou não, sempre a critério da cessionária;

k) Cumprir as disposições constantes do Regulamento Interno da equipe de voleibol da cessionária (Anexo I).

s) Submeter-se a exames médicos periódicos determinados pela cessionária e custeados pela mesma.

As cláusulas acima evidenciam que o atleta/membro da comissão técnica encontrava-se subordinado às determinações da associação esportiva na prestação dos seus serviços.

O próprio encadeamento lógico das atividades de uma equipe de voleibol profissional favorece a idéia de que as pessoas físicas contratadas como atletas e membros da comissão técnica prestam serviços subordinados. A parcela de autonomia destas pessoas é mínima, posto que, até mesmo pelas necessidades inerentes ao funcionamento do clube, o trabalho deles necessita ser dirigido e coordenado. Ora, os treinos exigem a presença de todos, logo, todos devem estar presentes nos dias e horários fixados pela administração do clube. A contratação é absolutamente pessoal, de modo que o atleta ou membro da comissão técnica não pode se fazer substituir por outro, caso esteja eventualmente impedido de prestar serviços. Os atletas e membros da comissão técnica não podem escolher os jogos ou treinos dos quais desejam participar, devendo obedecer às convocações realizadas pelo clube.

Os contratos de cessão de uso e exploração de nome, apelido desportivo, voz e ou imagem são mantidos entre as pessoas jurídicas das quais os atletas são sócios e a associação esportiva, com a anuência da pessoa física dos atletas e membros da comissão técnica. Tomando-se como exemplo o contrato relativo ao atleta “Bruninho”, juntado às fls. 137 a 146 do e-processo, verifica-se que o contrato foi assinado pelo representante da associação desportiva e pelo próprio atleta, sendo que este último assinou como representante da pessoa jurídica contratada e como anuente. Este fato se repete na maior parte dos contratos juntados aos autos, e corrobora a tese de que a contratação, de fato, se dava entre as pessoas físicas e a associação esportiva.

A análise dos mencionados contratos demonstra ainda que o seu conteúdo vai bem além da exploração do nome e da imagem do atleta. Diversas das cláusulas inseridas nos referidos contratos, como as já mencionadas alíneas “h”, “i”, “k” e “s” da cláusula segunda, regulam a prestação de serviços dos atletas à associação esportiva. Observe-se, a título de exemplo, que a cláusula obrigando o atleta a respeitar a programação e os horários de treinos definidos pela associação seria completamente estranha a um contrato que dissesse respeito apenas à exploração do nome e da imagem dos atletas e membros da comissão técnica. Neste sentido, é importante ressaltar a disposição do art. 87-A da Lei nº 9.615, de 1998, que deixa claro serem inconfundíveis as contratações relativas à exploração do direito de imagem e as regras do contrato de trabalho.

[...]

É importante ressaltar que, contrariamente ao que afirma o impugnante, não houve a desconsideração da personalidade jurídica das empresas utilizadas para a contratação dos atletas e comissão técnica. O lançamento apenas deu nova qualificação fiscal ao negócio jurídico, retirando-lhe os efeitos próprios do ato aparente (contratação de pessoas jurídicas) para atribuir-lhe os efeitos próprios do negócio jurídico real (contratação de pessoas físicas). O ato de lançamento opera no plano dos efeitos tributários, não atingindo a validade dos atos de constituição das empresas.

Multa Qualificada

Extrai-se do Relatório Fiscal (e-fls. 66/67) que a autoridade lançadora aplicou a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, combinado com o art. 71, I, da Lei nº 4.502/64:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 4.502/64

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

Importante reproduzir as razões expostas pelo auditor:

37. As circunstâncias descritas detalhadamente neste relatório, revelam de forma inequívoca a intenção firme e consciente do contribuinte no sentido de suprimir tributo devido à fazenda pública federal, mediante sonegação dolosa, pois, resumidamente:

37.1 contratou atletas e comissão técnica, através de pessoas jurídicas, ao arrepio da lei, em especial os dispositivos contidos na Lei nº 9.615, de 1998, que regula o contrato especial de trabalho desportivo e, em consequência, não informou-os na GFIP, não declarou e nem recolheu as contribuições previdenciárias devidas incidentes sobre as remunerações pagas, esquivando-se, assim, das obrigações tributárias inerentes;

37.2 tentou o sujeito passivo revestir a contratação como se se tratasse tão somente de contratos de cessão de uso e exploração de nome, apelido desportivo, voz e/ou imagem, também, ao arrepio da lei, já que o dispositivo legal é claríssimo ao determinar que o atleta pode ceder o direito ao uso da imagem, bem como, pode explorá-lo, porém, em condições inconfundíveis com as do contrato especial de trabalho desportivo (art.87-A da Lei nº 9.614, de 1998);

37.3 remunerou os dirigentes via contratos com pessoas jurídicas constituídas pelo próprio, também através a título de pagamentos de cessão de uso e exploração de nome, apelido desportivo, voz e/ou imagem, como se atletas fossem;

38. Ou seja, houve simulação na contratação e remuneração tanto dos atletas, como da comissão técnica e dirigentes, utilizando-se de supostos contratos firmados com pessoas jurídicas, com o intuito único e exclusivo de evadir-se da tribulação pertinente, na singeleza do papel que tudo aceita.

[...]

40. A simulação quando envolve propósitos lesivos aos direitos e interesses da Fazenda Pública, objetivando burlar a legislação previdenciária, retira toda a validade do ato por ela viciado, qual seja, a formalização de diversos contratos com os atletas e membros da comissão técnica, dissociados da realidade dos fatos, que, para fins previdenciários, tem-se como inexistentes.

41. A autorização para o lançamento, diante da constatação de simulação, reconhecida pela falta de correspondência entre o que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam, está prevista no Código Tributário Nacional - CTN, em seu art. 149, VII: [...]

No mesmo sentido foi o entendimento do Colegiado a quo, que manteve a qualificação da multa no julgamento de primeira instância (e-fls. 1281/1282):

Os fatos narrados e comprovados nos autos demonstram que a associação desportiva, ao efetuar a contratação dos atletas e da comissão técnica por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, teve por fim impedir o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, da sua natureza ou circunstâncias materiais, praticando conduta que se amolda à previsão contida no inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

O fato de as contratações das pessoas jurídicas se encontrarem escrituradas na contabilidade não afasta a tentativa de simulação e de ocultação do fato gerador.

Aliás, como já dito anteriormente nesta decisão, a simulação exige, para que venha a produzir os efeitos esperados pelo agente, que o negócio aparente (no caso, a contratação das pessoas jurídicas) seja de conhecimento público. Somente assim, ele cumprirá a sua função de escamotear ou encobrir o negócio real.

O elemento subjetivo da conduta se exterioriza a partir da prática de atos que demonstram a intenção do agente. No caso, a contratação de pessoas jurídicas em lugar da contratação de pessoas físicas não se deu ao acaso, não pode ser atribuída a um mero equívoco. Não se deu com um ou outro atleta, foi um procedimento adotado de modo uniforme em relação à grande maioria dos atletas e comissão técnica. As vantagens tributárias são óbvias e não é razoável supor que eram desconhecidas dos responsáveis pela adoção da prática. Por esta razão, entendo correta a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% em relação às contribuições lançadas.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário com o mesmo teor de sua Impugnação, defendendo a ausência de dolo, fraude ou sonegação a justificar a qualificação da multa.

Sem razão, contudo, o sujeito passivo.

Resta clara, no presente caso, a evidente ação dolosa do atuado tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência de fatos geradores pela autoridade fazendária. A contratação de atletas e da comissão técnica através de pessoas jurídicas interpostas, de maneira reiterada, sistemática e consciente, com o intuito de mascarar a verdadeira relação de emprego existente, enquadra-se perfeitamente na hipótese legal para a qualificação da multa de ofício prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, conforme já pontuado no Relatório Fiscal e no acórdão recorrido.

Não obstante, tendo em vista a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela Lei nº 14.689/23 e considerando o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, entendo que a multa qualificada aplicada deve ser reduzida ao percentual de 100%.

Lei nº 9.430/96

Art. 44. [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Quanto às alegações sobre o caráter confiscatório da multa, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de adoção obrigatória:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por: 1) Não conhecer do Recurso Voluntário apresentado por CIMED Indústria de Medicamentos Ltda. 2) Conhecer parcialmente do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte, não conhecendo da matéria preclusa e estranha à lide e das alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll