



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

Processo nº 36266.010187/2006-80
Recurso nº 147.815 Voluntário
Acórdão nº 2402-00.283 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de dezembro de 2009
Matéria CESSÃO DE USO DE IMAGEM
Recorrente SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA SRP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2000 a 30/06/2005

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 -
INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2000 a 30/06/2005

CONTRIBUIÇÃO - TERCEIROS - COMPETÊNCIA

Pertencia ao Instituto Nacional do Seguro Social e atualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico

pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais ou afrontariam legislação hierarquicamente superior

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2000 a 30/06/2005

DIREITO DE IMAGEM - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

As verbas pagas a título de cessão de imagem integram o salário-de-contribuição pois não se enquadram nas exceções previstas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. O direito de imagem não se confunde com direito autoral. O primeiro está relacionado ao controle do uso da própria imagem que todo o ser humano possui. O segundo refere-se ao direito do criador sobre sua obra

FNDE - SESC - INCRA - SEBRAE - CLUBE DE FUTEBOL

Os clubes de futebol estão obrigados a recolher contribuições destinadas ao FNDE, SESC, INCRA e SEBRAE

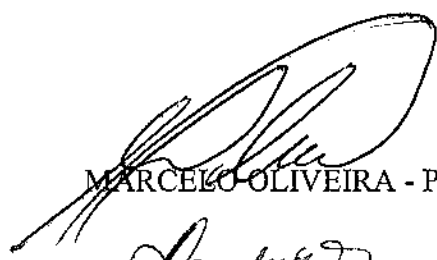
CLUBE DE FUTEBOL - EMPRESA

Conforme expressa determinação legal, os clubes de futebol, como associações ou entidades de qualquer natureza ou finalidade, equiparam-se à empresa para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias e as destinadas aos terceiros.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para, nas preliminares, excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2000, anteriores a 12/2000, com fundamento no artigo 173, I do CTN, vencidos os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto e Marcelo Freitas de Souza Costa, que votaram pela aplicação do § 4º, Art. 150 do CTN e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, conforme o voto.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



ANA MARIA BANDEIRA - Relatora

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado, Marcelo Freitas de Souza Costa (Convocado) e Núbia Moreira Barros Mazza (Suplente).

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESC, SEBRAE e INCRA).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 57/65), os fatos geradores das contribuições lançadas referem-se aos valores pagos a atletas e técnicos de futebol profissional a título de cessão de uso de imagem.

A notificada efetua tais pagamentos por meio de contrato apartado com emissão de nota fiscal se serviços emitidas contra a associação desportiva notificada.

A notificada apresentou defesa (fls. 127/140) onde alega que teria ocorrido parcial prescrição e decadência.

Argumenta que o INSS não é competente para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar as contribuições sociais destinadas a terceiros.

Considera que embora a Lei Pelé, Lei nº 9.615/1998, trate da existência do contrato formal de trabalho entre atletas e técnicos de futebol profissional e os chamados clubes de futebol profissional, o mesmo não se dá com o direito de imagem que se consubstancia em contrato de natureza jurídica civil, celebrado entre as partes.

Argumenta que o art. 28 da Lei Pelé, em seu § 7º, reconhece e especifica o direito público subjetivo à imagem, como direito disponível, entretanto, não expressa que esse direito se faça mediante remuneração decorrente da relação de emprego.

Aduz que as contribuições ao SENAC e SESC pagas pelas empresas prestadoras de serviços teriam sido proibidas pela Instrução Normativa nº 70/2002 e ainda autorizada a restituição dos valores pagos nos cinco anos anteriores.

Entende que a contribuição de 4,5% destinadas aos terceiros incide sobre a folha de pagamento de salários dos atletas e empregados, mas não sobre os contratos de cessão de uso de imagem.

Afirma que Clube de Futebol Profissional nunca foi classificado como empresa e não tem finalidade lucrativa.

Destaca que já havendo a correção monetária do débito, inaplicável se torna a incidência de juros moratórios, os quais ultrapassando os limite de 12% ao ano, caracteriza o delito da usura praticado pelo fisco.

Alega que a taxa de juros SELIC se constitui em aumento de tributo, ferindo a Constituição Federal.

Quanto à multa, entende que as penalidades de 100% aplicadas, devem ser reduzidas para 75%, conforme dispõe o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, por ser menos gravosa, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Pela Decisão-Notificação nº 21.402.4/0229/2006 (fls. 193/206), o lançamento foi considerado procedente.

Contra tal decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 210/228) onde efetua a repetição das alegações de defesa e argumenta que a decisão proferida por uma só e única servidora não está investida dos pressupostos de um julgamento justo, ou seja, independência e imparcialidade.

 O Recurso teve seguimento por força de liminar concedida em mandado de segurança.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Ana Maria Bandeira - Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Inicialmente, cumpre tratar da preliminar de decadência apresentada pela recorrente.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário"

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre 06/2000 a 05/2005 e foi efetuado em 06/04/2006, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

"Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

"Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

No caso em tela, trata-se do lançamento contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I do

CTN, para considerar que estão abrangidos pela decadência os créditos correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 11/2000, inclusive.

Quanto à alegação de incompetência do INSS para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições destinadas a terceiros, cabe dizer que tal competência está expressa no art 94 da Lei nº 8.212/1991, vigente à época do lançamento, *in verbis*:

"Art. 94. O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS poderá arrecadar e fiscalizar, mediante remuneração de 3,5% do montante arrecadado, contribuição por lei devida a terceiros, desde que provenha de empresa, segurado, aposentado ou pensionista a ele vinculado, aplicando-se a essa contribuição, no que couber, o disposto nesta Lei."

Posteriormente, tal dispositivo foi revogado pela Lei nº 11.941/2009 que, por sua vez, alterou a redação do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, mantendo a competência relativa às contribuições destinadas a terceiros, porém, diante das recentes mudanças ocorridas, esta agora pertence à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme se verifica do dispositivo transcrito:

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.(g.n.)

No mérito, a recorrente alega que não incidiriam contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de cessão de uso de imagem.

Não é possível conferir razão à recorrente.

Quanto ao pagamento efetuado a título de cessão de imagem, a recorrente vem alegar as disposições da Lei nº 9.615/98.

A Lei nº 9.615/1998, chamada Lei Pelé, dispõe a respeito do direito de arena que não se confunde com o direito de imagem. O art. 42, § 1º da citada lei versa o seguinte:

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.

Como se vê, no direito de arena, a titularidade do mesmo pertence à entidade de prática desportiva e não ao atleta, como acontece com o direito de imagem, e abrange o conjunto do espetáculo, no caso, cada partida de futebol.

Assim, as disposições da Lei nº 9.615/1998 não se aplicam ao caso em questão.

Com o objetivo de evitar toda sorte de interpretações, por parte da administração e dos administrados, a respeito da incidência ou não da contribuição previdenciária sobre determinada verba paga, a lei veio definir expressamente quais os pagamentos não integrariam o salário de contribuição. Tal definição encontra-se disposta no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91;

O cuidado do legislador se fez necessário pois seria temerário submeter à análise discricionária da autoridade administrativa a possibilidade de afastar ou não a incidência da contribuição previdenciária;

A fim de reforçar o entendimento de que o propósito do legislador foi de restringir à lei todas as hipóteses de não incidência de contribuição, a Medida Provisória nº 1.596-14, de 10/11/97, posteriormente convertida na Lei nº 9.528/97, introduziu o termo “exclusivamente” ao § 9º da Lei nº 8.212/91, que elenca as verbas que não integram o salário-de-contribuição;

Os pagamentos a título de cessão de imagem não integram as exceções previstas na lei.

Além disso, a utilização de contratos de cessão de uso de imagem como forma de mascarar remuneração tem sido reconhecida pela doutrina, conforme se verifica nos dizeres de Luiz Antonio Grisard.

Claro, portanto, que os atuais contratos de licença de uso de imagem nada mais são do que meios de mascarar os salários dos atletas.

Esta situação toma proporções ainda mais graves, além de sua evidente ilegalidade, quando se percebe a verdadeira fortuna que os clubes deixam de recolher aos cofres do INSS. A existência de relação de trabalho é fato gerador para a incidência da contribuição à Seguridade social e os percentuais incidem sobre o valor dos salários dos empregados. Ora, se o salário é menor, a contribuição também o é. O problema, portanto, não restringe-se apenas à relação atleta-clubes (empregado-empregador), pois, como visto, possui reflexos muito maiores.

O artifício utilizado pelos clubes, ao nosso ver, constitui-se como clara evasão fiscal, uma vez que os envolvidos utilizam-se de uma manobra jurídica com o simples objetivo de infringir a legislação fiscal após a verificação da hipótese de incidência.

Há que se discutir, com urgência, não somente a ilegalidade da prática, mas, também, as conseqüências diante do ponto de visto do Direito tributário e trabalhista, uma vez que os clubes destinam quase que a totalidade dos rendimentos ao acordo de natureza civil (licença de uso de imagem), deixando percentual irrisório à parte relativa aos salários. A discrepância entre os valores de natureza salarial e os de natureza civil infringe, além do bom senso, o interesse de terceiros e, desta forma, fiscalização mais efetiva da sociedade se faz necessária.

*inclusive por ser o desporto nacional considerado de elevado interesse social.*¹

No mesmo sentido leciona Rodrigo Santa Helena.

O direito à imagem do atleta profissional foi um dos modos escolhidos para servir de meio fraudulento ao contrato de trabalho, por parecer aos clubes que, desta forma, poderiam continuar oferecendo altos salários para alguns de maneira menos custosa, pois encargos trabalhistas e previdenciários seriam minorados, resultado da baixa remuneração oficialmente constante da carteira de trabalho.

Os dirigentes agem da seguinte forma: alegando impossibilidade de fornecer uma remuneração maior, com menor carga tributária e um mundo de vantagens ao empregado, solicitam a este que constitua uma empresa, normalmente no próprio nome do atleta e, então, uma quantia bem maior do que o salário constante na carteira de trabalho é pago a esta empresa, sob a denominação de "contrato de direito de imagem", o qual o clube se desonera de diversos encargos, enquanto o atleta, achando que faz um bom negócio, não sabe que está abrindo mão de diversos direitos e valores, como por exemplo, o 13º salário, que não será pago considerando os valores que são alcançados à empresa do atleta. (...)

Porém, um dos princípios informadores do direito do trabalho é o da primazia da realidade, consubstanciado na máxima de que os fatos verdadeiramente ocorridos sempre prevalecem, por tratar-se o contrato de trabalho de um contrato realidade, não importando o que consta nas provas documentais, se a realidade fática se apresenta como elemento divergente do alegado pela parte.

*Portanto, mesmo que originalmente o contrato de licença de uso de imagem pactuado entre a entidade de prática desportiva e o atleta profissional de futebol seja de natureza civil, se na realidade o que acaba ocorrendo é um meio de fraude, o que na maioria das vezes assim se apresenta, pois as quantias oferecidas a este título são quase que constantemente muito superiores ao salário que consta na carteira de trabalho, indubitavelmente será revertido este contrato para o âmbito trabalhista pela aplicação do princípio ora explicitado, juntamente com o art. 9º da CLT, refletindo esta verba em todas as parcelas a que fizer jus o empregado atleta.*²

Resta evidente que a conduta adotada pela recorrente visa dissimular salários e conforme ensina Maurício Godinho Delgado "há figuras que não tem originalmente natureza salarial, mas que, em virtude de uma conformação ou utilização fraudulenta no contexto da relação empregatícia, passam a ser tratadas como salário: são parcelas salariais *dissimuladas*".³

¹ Considerações sobre a Relação entre Contrato de Trabalho do Atleta Profissional de Futebol e Contrato de Licença de Uso de Imagem - Luiz Antônio Grisard - Justiça do Trabalho - nº 229 - 2003 - HS Editora - pag 61

² O Direito à Imagem do Atleta Profissional de Futebol e o Contencioso Trabalhista - Rodrigo Santa Helena - Justiça do Trabalho - nº 258 - 2005 - HS Editora

³ Curso de Direito do Trabalho - Maurício Godinho Delgado - São Paulo: LTr, 2003, pag. 689

A própria Justiça do Trabalho tem reconhecido a natureza salarial dos valores pagos a título de cessão de uso de imagem, conforme se observa em parte da sentença abaixo transcrita:

54ª VARA DO TRABALHO DO RIO DE JANEIRO - RJ

ATA DE AUDIÊNCIA

RT 676/01

Aos 10 dias do mês de julho de 2001, às 14h00, na sala de audiências da 54ª Vara do Trabalho do Estado do Rio de Janeiro - RJ, sob a presidência do Exmo. Sr. Juiz do Trabalho, Dr. OTAVIO AMARAL CALVET, foram apreoadas as partes, EDMUNDO ALVES DE SOUZA NETO, reclamante e CLUB REGATAS VASCO DA GAMA, reclamada, ausentes.

Submetido o processo a julgamento, a Vara proferiu a seguinte

SENTENÇA (...)

Do contrato de imagem

Pretende o reclamante que a verba paga sob o título de contrato de imagem seja considerada de natureza salarial e, em consequência, integrada para todos os fins nas demais verbas de natureza trabalhista com o pagamento dos reflexos decorrentes. (...)

Efetivamente, o art. 42 da Lei 9.615/98 ao dispor sobre a matéria deixa claro ser de propriedade das entidades de prática desportiva o direito de negociar, autorizar e proibir a fixação, transmissão ou retransmissão da imagem de espetáculo ou eventos desportivos de que participem, donde se conclui que não haveria qualquer necessidade de disposição contratual específica para que a ré dispusesse da imagem do reclamante envergando o uniforme com a publicidade referente à entidade patrocinadora da agremiação desportiva no momento.

Obviamente, com correção dispôs a lei em análise, pois decorre da própria atividade social da reclamada a exploração do espetáculo que proporciona pela contratação de seus jogadores (empregados), sendo forma de remuneração pelo patrimônio investido tanto nos diários treinamentos e manutenção da equipe com vistas ao aperfeiçoamento da qualidade do espetáculo apresentado, bem como na contratação de figuras de maior poder de repercussão na mídia, atraindo dessa forma o interesse de espectadores e imprensa em geral (escrita, televisiva etc.) o que gera numerário tanto diretamente pela negociação das imagens dos jogos como indiretamente pela contratação de patrocinadores que pretendem efetuar publicidade nos uniformes e equipamentos utilizados por jogadores e comissão técnica.

Situação bastante diversa seria o uso de imagem de empregado individualmente considerado para promoção de produtos explorados pelos patrocinadores da entidade de prática

desportiva, este sim objeto diverso do contrato de trabalho e capaz de ensejar contratação à parte de natureza civil de forma a se respeitar o direito à imagem da pessoa e do trabalhador nos termos do art. 5º, V e X da Constituição da República.

Entretanto, o pacto firmado entre reclamada (inicialmente através de outra empresa do mesmo grupo econômico) e autor (também representado por empresa cujo sócio gerente é o próprio reclamante) não passou de mera fraude aos preceitos trabalhistas com vistas a impedir a configuração de natureza salarial às parcelas assim pactuadas gerando evidente prejuízo ao erário por sonegação fiscal e previdenciária, ao autor pelo não recebimento das verbas trabalhistas decorrentes e à sociedade em geral pela ausência de recolhimentos de parcelas ao sistema de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

De igual forma, a Justiça do Trabalho decidiu no Recurso Ordinário nº 00448.2003.403.04.00.4 – TRT 4ª Região, 6ª Turma – Relator Juiz João Alfredo Borges Antunes de Miranda, em 24.09.2004, conforme trecho transcrito abaixo:

Na verdade, fica difícil afastar a natureza salarial do direito de imagem, quando este, muitas vezes, é utilizado de forma fraudulenta em afronta ao art. 9º da CLT, para mascarar uma remuneração muito superior àquela que formalmente é paga ao jogador profissional. O que importa é que a imagem decorre da existência do trabalho do jogador profissional na sua vinculação com o clube. Se não existisse trabalho e trabalho eficiente, não existiria imagem a ser comercializada. Se o clube aufere dessa imagem e paga por ela, tal pagamento é uma contraprestação, ainda que camuflada do trabalho desempenhado pelo reclamante e, portanto, tem nítida natureza salarial (grifos no original)

O fato da recorrente haver efetuado contratos com os atletas e técnicos, apresentando a roupagem de um contrato de natureza civil, não pode afastar a natureza previdenciária de tais pagamentos.

Vale lembrar que nos termos do art. 118, inciso I, do CTN, 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.

Contrariamente aos que defendem a idéia de que os contratos firmados tendo por objeto a cessão de direito de imagem têm natureza meramente civil, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a competência para o julgamento das lides decorrentes desse tipo de contrato é da Justiça do Trabalho, reforçando a convicção de que os valores pagos sob tal fundamento se consubstanciam em remuneração.

A decisão exarada pelo STJ, 2ª Seção, no julgamento do Conflito de Competência nº 34504/SP, Relatora Minª Nancy Andrighi, 16/06/2006, abaixo transcrita, corrobora tal entendimento.

CONFLITO DE COMPETÊNCIA – CLUBE ESPORTIVO – JOGADOR DE FUTEBOL – CONTRATO DE TRABALHO – CONTRATO DE IMAGEM – Celebrados contratos coligados, para prestação de serviço como atleta e para uso de imagem, o

contrato principal é o de trabalho, portanto, a demanda surgida entre as partes deve ser resolvida na Justiça do Trabalho. Conflito conhecido e declarada a competência da Justiça Trabalhista

Outro entendimento que merece ser afastado é o de que os valores recebidos a título de direito de imagem podem ser considerados como direito autoral e como tal estariam isentos da contribuição previdenciária com fundamento na alínea “v” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

O citado dispositivo versa que não integra o salário de contribuição os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais.

O direito autoral pode ser entendido como o conjunto de direitos morais e patrimoniais do autor sobre criações do espírito, as quais podem ser expressadas por quaisquer meios.

O artigo 7º e seus incisos da Lei nº 9.610/1998, a Lei dos Direitos Autorais, estabelece o que seriam obras intelectuais protegidas, *in verbis*:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas;

II - as conferências, alocuções, sermões e outras obras da mesma natureza;

III - as obras dramáticas e dramático-musicais;

IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma;

V - as composições musicais, tenham ou não letra;

VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;

VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia

VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética;

IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza;

X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência;

XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova;

XII - os programas de computador;

XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual.

Como se vê, o direito autoral pressupõe a existência de obra e criador, o direito de imagem, por sua vez, está relacionado ao controle do uso da própria imagem que todo o ser humano possui.

Assim, direito de imagem é uma direito personalíssimo da pessoa humana e o direito autoral é um direito de quem cria uma obra intelectual protegida.

O entendimento acima é corroborado por Silmara Juny Chinelato que assim se manifestou:

A inserção do direito de arena na Lei de Direitos Autorais provocou críticas – as quais endossamos – entre renomados autoristas, como Walter Moraes e José de Oliveira Ascensão, já que atletas não são autores, artistas, intérpretes ou executantes.

Conforme leciona Walter Moraes, não existe, no espetáculo desportivo, produtor intelectual semelhante à obra ou à execução artística.⁴ (...)

Em nossas aulas no Curso de Bacharelado e de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, há sempre quem lembre que os dribles do venerado Garrincha o faziam um verdadeiro artista, um dançarino talvez. Pode ser, concordamos. Não, porém, do ponto de vista da técnica jurídica.”⁵

Diante das considerações apresentadas, a meu ver, não é possível alçar os valores pagos a título de cessão de uso de imagem à condição de direito autoral e dessa forma excluir tais parcelas da base de incidência.

Quanto ao inconformismo da recorrente quanto à cobrança de contribuições destinadas ao SESC e SENAC, cumpre esclarecer que não foi cobrada contribuição ao SENAC da mesma.

Quanto à contribuição ao SESC, esta é devida, e não procede o argumento trazido pela recorrente de que as contribuições aos SESC e SENAC não seriam devidas pelas prestadoras de serviços e estaria expressamente vedada na Instrução Normativa INSS/DC nº 70/2002.

De fato, a citada normativa trouxe em seu art. 156 que seria indevida a cobrança de contribuição para o SESC e SENAC, relativamente às sociedades civis e quaisquer empresas atuantes na área de prestação de serviço.

⁴ Questões de direito autoral. São Paulo: RT. 1977

⁵ Estudo de Direito do Autor, Direito da Personalidade, Direito do Consumidor e Danos Morais - Silmara Juny Chinelato - Forense Universitária - 1ª Edição - 2002

Tal determinação teve como base o contido no Parecer CJ nº 1.861/1999. Entretanto, o Parecer CJ nº 2.911/2002 afastou o entendimento contido no primeiro parecer e o art. 156 da IN INSS/DC nº 70/2002 foi revogado pela IN INSS/DC nº 79/2002.

Embora não se aplique a recorrente o contido no dispositivo citado, a apuração do crédito se dá com base na normativa vigente à época do lançamento e quando ocorreu o lançamento tal vedação já havia sido revogada.

De acordo com Código Tributário Nacional, aplica-se a lei vigente à época dos fatos geradores naquilo que representa os elementos substanciais do tributo, como hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e identificação do sujeito passivo.

Quanto aos aspectos procedimentais relativos à apuração do tributo aplica-se a legislação vigente à época do lançamento.

A recorrente alega, também, que como Clube de Futebol Profissional, nunca poderia ser classificado como empresa, pois não tem finalidade lucrativa.

Cabe afastar tal alegação, uma vez que a ausência de finalidade lucrativa não é razão para afastar a recorrente do rol dos contribuintes para com a Seguridade Social e terceiros.

Conforme dispõe o § 1º do art. 15 da Lei nº 8.212/1991, equipara-se a empresa, para os efeitos da citada Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, **a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade**, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras (g.n.).

Quanto ao inconformismo da recorrente pelos juros aplicados, vale corrigir o equívoco da mesma ao afirmar que havendo correção monetária seria inaplicável a incidência de juros moratórios.

Não houve a incidência de correção monetária no cálculo dos consectários legais relativos ao presente lançamento.

De igual sorte não foi aplicada multa de 100%, conforme entendeu equivocadamente a recorrente

Não há que se falar em aplicação de lei mais benéfica no que tange à multa aplicada, uma vez que a multa aplicada não correspondeu a 100% e refere-se à mora pelo não recolhimento em época própria.

Já a multa de 75% invocada pela recorrente, a qual está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, refere-se à multa de ofício que é aplicada quando ocorre o lançamento do tributo devido e não recolhido e à época do lançamento não se aplicava às contribuições previdenciárias objeto do presente lançamento.

A recorrente considera que os juros e multas cobrados seriam inconstitucionais e ilegais.

Tanto os juros como a multa foram aplicados com amparo em dispositivo legal vigente e não cabe ao julgador no âmbito administrativo, pelo princípio da legalidade,

afastar a aplicação de dispositivo em plena vigência sob o argumento de que o mesmo seria inconstitucional ou afrontaria legislação hierarquicamente superior.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que ocorreu a decadência até a competência 11/2000, inclusive.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2009


ANA MARIA BANDEIRA - Relatora





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

Processo nº: 36266.010187/2006-80
Recurso nº: 147.815

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-00.283

Brasília, 02 de fevereiro de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
☐ Com Recurso Especial
☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional