



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

Processo nº 36624.009125/2006-17
Recurso nº 150.762 Voluntário
Acórdão nº 2401-01.441 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP. INFRAÇÃO.

Apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo-se em conta a alteração da legislação, que instituiu sistemática de cálculo da penalidade mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2005

PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. DISPONIBILIZAÇÃO A PARTE DO QUADRO FUNCIONAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos para programa de previdência complementar, quando o mesmo não é extensivo a todos os empregados e diretores da empresa ou equiparado.

DIREITOS DE CESSÃO DE IMAGEM. PAGAMENTO POR INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

As verbas pagas aos empregados a título de direito de cessão de imagem estão sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias, mesmo quando pagas mediante a interposição de pessoa jurídica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2005

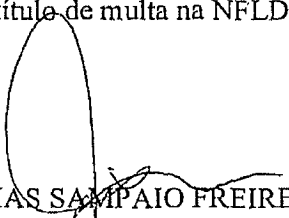
REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.
INDEFERIMENTO.

Será indeferido o requerimento de diligência quando esta não se mostrar útil para a solução da lide.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa na NFLD correlata.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração – AI n.º 35.842.859-9, com lavratura em 27/12/2005, posteriormente cadastrado na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho. A penalidade aplicada foi de R\$ 947.505,00 (novecentos e quarenta e sete mil e quinhentos e cinco reais).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, o Clube apresentou a GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme planilha anexada.

Assevera o fisco que deixaram de constar nas GFIP apresentadas:

a) remunerações auferidas pelos empregados a título de direito de imagem (identificadas na planilha I como - DI);

b) remunerações auferidas pelos empregados a título de previdência privada (identificadas na planilha I como - PP);

c) remunerações auferidas pelos empregados, constantes em folha de pagamento, mas ausentes na GFIP (identificadas na planilha I como - EMP);

d) remunerações auferidas por contribuintes individuais ausentes na folha de pagamento e na GFIP (identificadas na planilha I como - CI).

O autuado apresentou impugnação, cujas razões não foram acatadas pelo órgão de primeira instância que declarou procedente a autuação.

Não se conformando, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual alega, em síntese, que:

a) está sendo duplamente penalizado por um único fato, tendo em vista que foi notificado do lançamento das contribuições e dele está sendo exigido o principal e multa, por meio de NFLD; e também foi lavrado auto de infração no qual é exigida outra multa dos valores não declarados;

b) o pagamento das verbas tributadas não se constitui fato gerador de contribuições previdenciárias, posto que as mesmas não possuem natureza salarial;

c) várias rubricas foram excluídas do conceito de salário pela Lei n. 10.243/2001, por se tratarem de utilidades concedidas pelo empregador, dentre as quais se inclui a verba paga a título de previdência privada;

d) a referida Lei não traz qualquer condição para que o pagamento de plano de previdência privada seja excluído do conceito de salário, devendo prevalecer, nesse aspecto, sobre a Lei n. 8.212/1991, posto que posterior;

Handwritten signature

e) o pagamento de previdência privada não pode ser considerado como contraprestação pelo trabalho, haja vista ter natureza de complemento à previdência oficial;

f) não pode a auditoria desconsiderar negócios feitos sobre o manto da legalidade, apenas porque constata redução da carga tributária do contribuinte;

g) inexistente norma que impeça a contratação pelo Clube de empresas que tenham como sócios cedentes do direito de imagem, tampouco, existe vedação para que esses possam constituir empresas, mesmo que tais expedientes possam reduzir o pagamento de tributos;

h) não se pode aplicar na espécie o teor do parágrafo único do art. 116 do CTN, posto que esse é dirigido aos casos de evasão fiscal, o que não se verifica no caso submetido a julgamento;

i) a Lei n. 9.615/1998, determina que o contrato de trabalho com o atleta profissional deve trazer previsão expressa da remuneração e da cláusula penal, cabendo ao clube registrá-lo na entidade competente, independentemente de ajuste relativo à cessão do direito de imagem;

j) o contrato de licença de uso de imagem tem como objeto um bem personalíssimo e inalienável, protegido constitucionalmente;

k) a interpretação econômica dada pelo fisco à situação sob enfoque não é aceita pelo ordenamento jurídico pátrio;

l) há a necessidade de realização de diligência para individualizar cada contrato de cessão de direito de imagem, posto que nem todos foram firmados com atletas profissionais;

Ao final, o Clube notificado pede a declaração de insubsistência do lançamento.

O órgão de primeira instância apresentou contra-razões pugnando pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade, além de que a recorrente possuía decisão judicial garantindo o seguimento do recurso independentemente de depósito prévio.

Nos termos do relatório, percebe-se que o cerne da contenda tributária sob enfoque reside na verificação da incidência tributária sobre as rubricas pagas pelo sujeito passivo a título de previdência complementar e cessão de direitos de imagem.

Quero, então, iniciar o meu voto comentando a legislação que regula a cobrança de contribuições para financiamento da Seguridade Social.

As contribuições incidentes sobre as remunerações pagas às pessoas físicas com e sem vínculo empregatício encontram fundamento máximo de validade no art. 195, alínea "a" do inciso I da Constituição Federal de 1988 (redação dada pela EC nº 20/1998):

Art.195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(...)

Observe-se que a Lei Maior, a princípio permite a exação para a Seguridade Social sobre pagamentos efetuados pelo empregador a qualquer título a pessoa que lhe preste serviço, sendo irrelevante o fato da quantia ter sido paga ou creditada ao trabalhador.

A Lei nº 8.212/1991 confere eficácia à citada determinação constitucional, tratando da contribuição patronal sobre as remunerações disponibilizadas aos empregados nos seguintes termos:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de

utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999).

(..)

Temos que o conceito previdenciário de remuneração, o chamado salário-de-contribuição, é bastante amplo, o qual também é cuidado no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.121/1991, nestes termos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997).

Como se pode observar, a princípio, todo rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Tendo-se em conta a abrangência do conceito, o legislador achou por bem excluir determinadas parcelas da incidência previdenciária, enumerando em lista exaustiva as verbas que estariam fora deste campo de tributação. Essa relação encontra-se presente no § 9.º do artigo acima citado.

É importante que se diga que o propósito do legislador foi de explicitar na lei todas as hipóteses de isenção de contribuição, em lista exaustiva. Veja-se que a Medida Provisória nº 1.596-14, de 10/11/1997, posteriormente convertida na Lei nº 9.528/97, introduziu o termo “exclusivamente” ao citado dispositivo, ficando claro que, no preceptivo em questão (§ 9.º do art. 28), estão dispostas hipóteses de isenção em lista *numerus clausus*.

Ao tratar dos pagamentos efetuados pelo empregador a título de previdência complementar, o legislador assim dispôs:

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

(..)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

Observe-se que no dispositivo transcrito que a previsão de isenção para a referida rubrica traz um condicionante legal, o qual diz respeito à disponibilização do programa previdenciário à totalidade dos empregados e dirigentes do contribuinte.

Na apreciação do alcance da norma sob comento, temos que ter em vista que, nos termos do art. 111, I, do Código Tributário Nacional – CTN, a norma isentiva tem que ser interpretada restritivamente, não cabendo ao aplicador ampliar ou reduzir sua abrangência para dispensar o contribuinte do pagamento de tributo.

Nessa linha, verifica-se que sendo enfática a determinação ao prescrever “...*todos os empregados e dirigentes*”, é descabida qualquer interpretação que venha desconsiderar a expressão mencionada e garantir a isenção sobre a verba quando paga em desacordo com o ditame legal.

Uma vez que os autos demonstram que o pagamento de plano de previdência privada deu-se a apenas parte do quadro funcional do clube, fato não contestado pelo recorrente, posso afirmar com segurança que sobre essa rubrica é legítima a exigência de contribuições previdenciárias.

É verdade que a Lei n. 10.243/2001, que promoveu alterações na CLT retirou o caráter salarial dessa rubrica, todavia, ao contrário do que afirma o recorrente, essa norma não pode prevalecer sobre o que dispõe a Lei n. 8.212/1991, haja vista que esse conflito aparente de normas deve ser resolvido pelo critério da especialidade. Sendo a Lei de Custeio da Seguridade Social especial em relação à Lei Trabalhista, é aquela que tem primazia no tocante à regulação dos casos de isenção de contribuições para a Seguridade Social.

Passo agora a análise da verba denominada cessão de direitos de imagem.

Essa rubrica, não tenho dúvidas, tem natureza eminentemente salarial posto que paga com habitualidade a pessoas físicas que mantêm com o sujeito passivo vínculo empregatício.

Não se discute que os contratos de cessão de direito de imagem têm sua existência dependente da existência de um contrato de trabalho. A utilização da imagem do atleta profissional pelo clube para o qual trabalha somente tem razão de existir até o momento em que o mesmo está prestando os seus serviços ao mesmo.

Pesquisando a jurisprudência trabalhista sob o tema, vejo que o entendimento desse julgador está em consonância com a mesma, como se pode ver do julgado do Tribunal Superior do Trabalho, cuja ementa transcrevo:

ATLETA PROFISSIONAL. FUTEBOL. LEI PELÉ. DIREITO DE ARENA. DIREITO DE IMAGEM. NATUREZA JURÍDICA. A jurisprudência desta Corte tem se inclinado no sentido de atribuir natureza de remuneração às parcelas em discussão qual seja direito de imagem e direito de arena, de forma semelhante às gorjetas, que também são pagas por terceiros. Nos termos do art. 42 § 1º da Lei 9.615/1998 (Lei Pelé), pertence à entidade desportiva empregadora, o direito de autorizar a transmissão de imagem de eventos desportivos, de

Handwritten signature

*cujá arrecadação é destinado 20% a ser distribuído entre os atletas que participarem dos eventos. Por essas razões a parcela recebida pelo atleta e esse título tem natureza salarial. Todavia, adotando-se por analogia a diretriz da Súmula 354 deste Tribunal, os valores correspondentes aos direitos de imagem e de arena compõem o salário apenas para fins de cálculo do FGTS, do 13º salário e das férias **BICHOS. NATUREZA JURÍDICA.** Não demonstrada divergência jurisprudencial. Recurso de Revista de que não se conhece.*

Processo: RR - 16300-65.2004.5.03.0106 Data de Julgamento: 02/09/2009, Relator Ministro: João Batista Brito Pereira, 5ª Turma, Data de Divulgação: DEJT 25/09/2009.

O fato do recorrente haver firmado um contrato com pessoa jurídica para repasse dos valores correspondentes, com objetivo claro de fugir da tributação, é irrelevante para fins da caracterização de tal verba como salário-de-contribuição.

Eis as disposições do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999 acerca da possibilidade de descon sideração de determinados vínculos pactuados para encobrir uma situação em que se verifica o pagamento de remuneração a segurados empregados.

Art 229 O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

(...)

§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 descon siderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

Pois bem, a situação sob enfoque amolda-se ao dispositivo citado, eis que o São Paulo Futebol Clube pagava, no período do crédito, aos seus atletas e a membros da comissão técnica, uma verba de cunho salarial, mediante a interposição de pessoas jurídicas, as quais quase sempre tinham os beneficiários dos pagamentos como sócios.

Entendo que a auditoria ao tratar tais desembolsos como base de cálculo de contribuições previdenciárias agiu dentro das balizas legais, posto que o artifício adotado pelo recorrente não tem o condão de afastar a tributação sobre a verba sob discussão.

Portanto, ao deixar de incluir na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP as verbas repassadas à título de previdência privada, não extensiva a todos os empregados, e a título de direito de imagem, o São Paulo Futebol Clube descumpriu a obrigação acessória prevista na Lei n. 8.212/1991, art. 32, IV e § 5.º, acrescentado pela Lei n. 9.528/1997, combinado com o art. 225, IV e § 4.º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999.

Também acertou o órgão de primeira instância quando indeferiu o pedido para realização de diligência. Não vislumbrei cerceamento do direito de defesa ocasionado pela

denegação da providência requerida. No processo administrativo fiscal vigora o princípio do livre convencimento motivado. Segundo o qual a autoridade julgadora tem liberdade para adotar a tese que ache mais adequada a solução da contenda, desde o que o faça com a devida motivação.

Nesse sentido, somente à autoridade que preside o processo é dado determinar a realização de perícias e diligências caso ache necessário. Não está o julgador obrigado a deferir pedidos de dilação probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para emissão da decisão.

Assim, sendo a prova dirigida à autoridade julgadora, é essa que tem a prerrogativa de determinar ou não a sua produção. Tenho que concordar com a decisão original, quando se afirma que o relato do fisco e os documentos colacionados permitem concluir pela procedência do lançamento, mesmo porque, não houve a juntada pelo sujeito passivo de qualquer elemento que pudesse colocar em cheque as afirmações da autoridade notificante.

Por fim, merece acatamento o argumento de dupla punição pelo fato da multa ter sido cumulada com multas previstas nos lançamentos relativos à obrigação principal.

É que ocorreu alteração do cálculo da multa para esse tipo de infração pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Nessa toada, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalcular o valor da penalidade, posto que o critério atual é mais benéfico para o contribuinte, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, "c", do CTN, *verbis*:

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.

Deve-se, então, limitar a multa do presente AI ao que determina o art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, cujo valor terá que ser calculado nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% do tributo a recolher), deduzidas as multas aplicadas sobre contribuições previdenciárias lançadas nas NFLD correlatas.

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, pelo provimento parcial do recurso, de modo que se calcule a penalidade nos termos do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, abatendo-se o valor das multas de mora aplicadas nas NFLD correlatas.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2010


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator



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

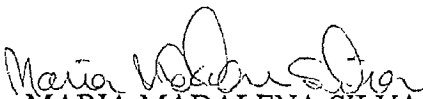
Processo nº: 36624.009125/2006-17

Recurso nº: 150.762

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 2401-01.441

Brasília, 03 de Dezembro de 2010


MARIA MADALENA SILVA
Chefe da Secretaria 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