



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.725666/2013-64  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-011.606 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6 de março de 2024  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
DELTA RED MARKETING, ASSOCIAÇÃO INTERATIVA E  
TREINAMENTO LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

EXPRESSÕES INJURIOSAS. INCOMPETÊNCIA DO COLEGIADO.

A competência para mandar riscar expressões injuriosas é do Presidente de Turma, conforme Regimento Interno.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. IRREGULARIDADE INCAPAZ DE INFLUIR NO RESULTADO NO JULGAMENTO.

Diante da ausência de prejuízo ao direito de defesa e não tendo a irregularidade o condão de influir no resultado do julgamento, não há que se falar em nulidade.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. CÓDIGO DE FUNDAMENTO LEGAL - CFL 68. DECADÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL CORRELATA. EFEITO.

Ainda que a constituição de ofício do crédito tributário advindo da obrigação principal correlata tenha sido obstada pela decadência, a norma legal estabelecia a multa CFL 68 em face do valor devido relativo à contribuição não declarada e não em relação ao valor constituído de ofício.

MARKETING MULTINÍVEL. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CARACTERIZAÇÃO.

Os associados em rede de marketing multinível ao serem remunerados pela captação de novos associados, prestam serviços para a empresa de marketing multinível, caracterizando-se os associados como contribuintes individuais.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. MÚLTIPLOS VÍNCULOS. ÔNUS DA PROVA.

Mesmo no lançamento por caracterização de segurado contribuinte individual, é da empresa o ônus de apresentar prova capaz de afastar a presunção do §5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, não lhe sendo lícito alegar a inexigibilidade da documentação mencionada no §6º do art. 67 da IN RFB nº 971, de 2009.

**DESCONTO DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGATORIEDADE.**

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de recolher.

**CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DESCONTO. REGRAMENTO.**

Por força do art. 13 da Lei n.º 10.666, de 2003, a determinar que se aplicam ao disposto na Lei n.º 10.666, de 2003, no que couber, as disposições legais pertinentes ao Regime Geral de Previdência Social, apresenta-se como manifestamente evidente a incidência, por direta previsão legal, do regramento veiculado no §5º do artigo 33 da Lei n.º 8.212, de 1991.

**PENALIDADES. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Diante da Medida Provisória n.º 449, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, cabe aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação das multas conexas por infrações relativas à apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP (multas Código de Fundamento Legal - CFL 68, 69, 85 e 91) com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991 (multa CFL 78).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, exceto quanto ao inconformismo relacionado a palavras consideradas ofensivas. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória do AIOA n.º 37.402.916-4, aplicando-se a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfica ao sujeito passivo. Vencido o conselheiro José Márcio Bittes que dava provimento parcial em maior extensão ao recurso voluntário para excluir do AIOA n.º 37.402.916-4 o período entre janeiro e julho de 2008.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2401-011.606 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10980.725666/2013-64

## Relatório

Trata-se de processo a veicular Recurso Voluntário (e-fls. 2214/2264) e Recurso de Ofício (e-fls. 2174) em face de decisão (e-fls. 2172/2207) que julgou procedente em parte impugnação contra os seguintes Autos de Infração:

**AIOA n.º 37.402.916-4** (e-fls. 03), no valor de R\$ 789.994,80, lavrado por ter a empresa apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei n. 8.212, de 1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias nas competências 01/2008 a 11/2008, a infringir o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n. 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 1997 (**Código de Fundamento Legal – CFL 68**).

**AIOP n.º 37.402.917-2** (e-fls. 04/12 e 1316/1318), no valor total de R\$ 2.708.069,19, a envolver a rubrica “**14 C.ind/adm/aut**” (levantamentos: **PF** - PESSOA FÍSICA, **PF2** - PESSOA FÍSICA, **PJ** – PESSOA JURÍDICA e **PJ2** PESSOA JURÍDICA) e competências 01/2008 a 12/2008;

**AIOP n.º 37.402.918-0** (e-fls. 13/20 e 1319/1321), no valor total de R\$ 1.293.938,05, a envolver a rubrica “**1F Contrib Indiv**” (levantamentos: **PF**, **PF2**, **PJ** e **PJ2**) e competências 01/2008 a 12/2008;

Todos os AIs foram cientificados em 14/08/2013 (e-fls. 1326). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 21/34. Na impugnação (e-fls. 1541/1611), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Palavras e expressões impróprias.
- (c) Decadência.
- (d) Marketing Multinível. Base de cálculo. Associação. Art. 116 do CTN. Retenção. Nulidade por ausência de discriminação das pessoas físicas ao desconsiderar pessoas jurídicas. Multa de 150% e agravada.
- (e) Descumprimento de obrigação acessória e mensuração.
- (f) Multa mais benéfica.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 2172/2207; DADRs, e-fls. 2128/2139):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/12/2008

EXPRESSÕES INJURIOSAS UTILIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO

Palavras de conteúdo moral, sem comprovação fática nos autos, não devem ter sua utilização repetida em atos subsequentes.

**DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

Para a lavratura dos autos de infração por descumprimento das obrigações principais previdenciárias, por se tratarem de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, utiliza-se o art. 150 § 4º do CTN quando há pagamento parcial, ainda que não referente ao mesmo fato gerador.

Para a lavratura dos autos de infração por descumprimento das obrigações acessórias previdenciárias, por se tratarem de lançamento de ofício, utiliza-se o art. 173 do CTN.

**MARKETING DE REDE. ASSOCIADOS QUE CONSTROEM REDE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA EMPRESA**

Os associados que auferem rendimento por trazerem novos associados à empresa, prestam serviço à mesma em aumentar a sua rede de associados.

**DESCONTO DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGATORIEDADE.**

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de recolher.

**SÓCIO DE PESSOA JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL**

A desconsideração da personalidade jurídica para fins fiscais é admitida quando se verifica o abuso de forma.

**APLICAÇÃO DO ART. 116, § ÚNICO DO CTN. VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL.**

O referido artigo é classificado como norma de eficácia contida, de aplicação imediata e direta. A análise de constitucionalidade de normas é vedada aos julgadores administrativos, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

**EXISTÊNCIA DE RETENÇÕES POR MÚLTIPLOS VÍNCULOS DOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS**

É da empresa o ônus da prova de que o contribuinte individual já recolheu total ou parcialmente em outra empresa.

**AUSÊNCIA DE DISCRIMINAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS NA DESCONSTITUIÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS**

Sendo de conhecimento da impugnante os sócios que compõem o quadro societário das pessoas jurídicas que lhe prestam serviços, nenhum prejuízo lhe é causado ao relacionar as pessoas jurídicas, mormente quando o débito trata de desconsideração da personalidade jurídica das mesmas para fins fiscais.

**REVOGAÇÃO DA MULTA DO § 5º DO ART. 32 DA LEI 8.212/91**

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

**APLICAÇÃO MENSAL DA MULTA. PREVISÃO EXPRESSA NA NORMA.**

A omissão de declaração de todos os fatos geradores em GFIP possui previsão expressa em norma complementar, nos termos do art. 100, I do CTN, de aplicação mensal de multa.

**MULTA DO ART 32-A DA LEI 8.212/91**

Só é cabível a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 quando não houver lançamento de obrigação principal na ação fiscal.

**APLICAÇÃO DA REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 283 DO DECRETO Nº 3.048/99**

As atualizações de valores promovidas através de Portarias Interministeriais representam mero reajuste de valores, com respaldo no art. 373 do Decreto nº 3.048/99.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo os créditos tributários exigidos nos seguintes valores, conforme DADR em anexo:

Auto de Infração DEBCAD 37.402.916-4 - R\$ 789.994,80, acrescido de juros;

Auto de Infração DEBCAD 37.402.917-2 – R\$ 747.305,41, acrescido de juros e multa (reduzida de 150% para 75% no levantamento PJ e PJ2);

Auto de Infração DEBCAD 37.402.918-0 – R\$ 356.628,91, acrescido de juros e multa (reduzida de 150% para 75% no levantamento PJ e PJ2).

(...)

**Em atendimento à Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, considerando que o valor exonerado do presente processo ultrapassa R\$ 1.000.000,00, recorro de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.**

(...) Voto (...)

6. Será dado provimento à solicitação da empresa, a fim de não mais serem utilizadas a partir do presente momento, as expressões utilizadas pelo fiscal.

7. Ressalte-se que, por se tratar de um processo eletrônico, não entendo ser possível riscar dos autos as expressões anteriormente utilizadas.

(...)

9. Considerando que o Auto de Infração foi regularmente entregue à impugnante em 14/08/2013 e que houve pagamento parcial nas competências 01 a 07, esse período do crédito encontra-se decadente, pois deve ser aplicado o art. 150, § 4º do CTN já que as contribuições previdenciárias integram as espécies de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

(...)

44. Isto posto, retifico os créditos tributários por descumprimento da obrigação principal em função da decadência e em virtude da redução da multa de 150% para 75%, conforme descrito acima.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 11/09/2014 (e-fls. 2211/2212) e o recurso voluntário (e-fls. 2214/2264) interposto em 06/10/2014 (e-fls. 2214), em síntese, alegando:

- (a) Admissibilidade. Apresenta o recurso nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.
- (b) Palavras e expressões impróprias. Diante da solicitação para que fossem riscadas as expressões na forma do §2º do artigo 16 do Decreto-Lei 70.235/1972, a decisão recorrida deferiu o pedido parcialmente no sentido de não mais se empregar tais expressões e ressaltou não ser possível riscar dos autos de um processo eletrônico as expressões anteriormente utilizadas. O problema técnico, contudo, é de fácil solução, bastando edição dos arquivos

PDF, de modo que total provimento ao pedido, bem como o não emprego das palavras e expressões injuriosas.

- (c) Decadência da obrigação principal a gerar base de cálculo zerada para o AIOA CFL 68. A decisão recorrida reconheceu a decadência entre os meses de janeiro a julho de 2008 em relação aos DEBCADs n.º 37.402.917-2 e n.º 37.402.918-0. Diante disso, contudo, não há sentido na manutenção do DEBCAD n.º 37.402.916-4, débitos por apresentação de GFIP incompleta. Ainda que se admita permaneça válido o fundamento para a aplicação da multa, deve-se reconhecer que a base de cálculo é igual a zero, uma vez que não há mais valor devido nesse período, devendo desse modo ser reduzido o valor da multa, observando a inexistência de débito no período em questão. Logo, se não decaído, o valor devido é zero.
- (d) Marketing Multinível. Base de cálculo. Associação. Art. 116 do CTN. Retenção. Nulidade por ausência de discriminação das pessoas físicas ao desconsiderar pessoas jurídicas e por ausência de fundamento legal. Efeitos da desqualificação pela decisão recorrida da multa de 150% do levantamento PJ2. A recorrente atua no ramo de marketing multinível, tendo como objeto a prestação de serviço de marketing de rede, serviços de promoção, administração, consultoria e treinamento de pessoas físicas e jurídicas em marketing aplicado no mercado financeiro. Assim, presta assessoria financeira periódica para seus associados com palestras e material didático (doc 5 da impugnação) e assessoria e orientação profissional para que os associados desenvolvam suas próprias redes de marketing multiníveis. Em função desta Associação são oferecidos aos Associados (1) Seguro de Vida Coletivo pela Sul América em caso de morte ou invalidez permanente, (2) Assistência Viagem; (3) Seguro Funeral; (4) Descontos na rede de farmácias E-Pharma; e (5) opção de planos de Previdência Privada de VGBL e PGBL (docs. 06 e 07 da impugnação). O marketing multinível formado consubstancia-se em sistema de rede a contar com diversos núcleos autônomos desenvolvidos por associados pessoas físicas e jurídicas a responder autonomamente pelo desenvolvimento de sua própria rede e a ter direito ao repasse, por parte da recorrente, de parcela da mensalidade paga pelos associados da rede autônoma, conforme regras do Manual Construindo sua Dinastia. Assim, a mensalidade recebida pela recorrente dos associados é composta pela remuneração de titularidade da recorrente e dos valores a serem repassados de titularidade dos associados por desenvolvimento de atividades junto aos demais associados de sua rede autônoma (sua própria Dinastia) e a considerar todos os níveis e de acordo com a antiguidade da mensalidade paga. Ao criar sua própria dinastia, o associado desenvolve sua rede autônoma de modo a criar oportunidades de ganho a variar de acordo com o número de pessoas em sua rede podendo auferir inicialmente de 25% a 45% do valor das mensalidades pagas dentro da sua rede. Mas, como não existe a obrigatoriedade do desenvolvimento das redes, as pessoas podem optar por criá-las, expandi-las ou simplesmente usufruir dos benefícios concedidos. A recorrente responde por receber e administrar os repasses, pois sem essa centralização financeira ficaria inviável desenvolver o marketing multinível.

Esse é o motivo pelo qual a recorrente reconhece como receita apenas a parcela que lhe cabe nas mensalidades recebidas, a qual corresponde ao saldo residual após o cálculo e repasse da parcela dos associados, em todos os níveis. Portanto, os Associados não são contribuintes individuais, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses do inciso V do artigo 12 da Lei n.º 8.212, de 1991. Inexiste prestação de serviços dos associados para a recorrente. Não há relação de trabalho, mas associação interativa, ou seja, *esforço para si próprio* (esforço para benefício único e exclusivo do próprio associado). Não prospera a desconsideração dos associados pessoa jurídica, sendo leviana a afirmação da decisão recorrida no sentido de que "a própria Impugnante [sic] informou que até a emissão do Manual de 2013 era exigida a constituição de pessoa jurídica", uma vez que o Manual de 2013 apenas reconhece situação que de fato já ocorria, ou seja, independentemente da previsão constante do Manual em momento algum a criação de pessoa jurídica foi obrigação imposta pela recorrente, conforme deixa claro a impugnação (doc. 11 da impugnação). Além disso, é lícita a constituição de pessoas jurídicas e a própria decisão recorrida reconhece a inexistência da intenção de supressão de tributo ao afirmar que "as alegações de que as pessoas jurídicas criadas não possuem razão de existir, de que não há relação entre a impugnante e a pessoa jurídica, de que a impugnante impõe a constituição de pessoa jurídica aos associados que recebem os mais altos pagamentos de bônus, o exemplo do Dr. João Aloísio Goerck e as alegações a respeito de seguro de vida, no meu entendimento, não comprovam o dolo cabalmente para fins de agravamento da multa". Apesar disso, a decisão também afirma que "(...) ficou caracterizado que as atividades desenvolvidas para a Impugnante foram realizadas exclusivamente por intermédio de pessoas físicas, mesmo quando as associados eram pessoas jurídicas". Contudo, como nos escritórios de advocacia, é comum que o trabalho pessoal dos sócios tenha maior destaque e seja mencionado o sócio individualmente. Para evitar esse tipo de interpretação, a Lei n.º 11.196, de 2005, em seu artigo 129, deixou claro que a pessoa jurídica não pode ser desconsiderada, para fins previdenciários, unicamente porque os serviços são prestados pelos sócios, demandando a desconsideração: fraude, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o que não ocorreu. O auto de infração, ao se fundamentar no artigo 116 do CTN para desconsiderar a personalidade jurídica, incorreu em vício de motivação do ato administrativo de lançamento, aplicando lei que não está vigente e que depende de regulamentação por se tratar de eficácia contida, sendo, portanto, nulo o auto de infração. Mesmo tendo afirmado a inexistência de dolo na constituição das pessoas jurídicas para afastar a qualificação da multa de ofício, a decisão recorrida afirma que "as informações e provas trazidas ao processo demonstraram que a constituição das pessoas jurídicas não tinha um propósito negocial", tendo concluído que: "assim, restou caracterizado abuso de forma". Assim, inexiste subsunção do fato ocorrido com a norma geral anti-elisiva do art. 116 do CTN, pois ela também exige dolo na constituição das pessoas jurídicas. Diversos dos associados da Delta Red configuram-se como segurados empregados perante a Previdência Social, tendo sofrido desconto da contribuição previdenciária com base no teto máximo do salário-de-contribuição. Não há como se exigir

da recorrente a prova prevista no §6º do art. 67 da IN n.º 971, de 2009, em 30 dias por serem milhares os associados. O ônus da prova é da fiscalização por ter condições técnicas e materiais de verificar as informações no banco de dados da Previdência Social, não se podendo atribuir qualquer responsabilidade à fiscalizada, até mesmo porque o enquadramento como contribuinte individual decorre da autuação, fato ignorado pela autuada e associados quando da ocorrência do fato gerador. Há nulidade pela ausência de discriminação das pessoas físicas ao se desconsiderar a existência das pessoas jurídicas, tendo a fiscalização especificado apenas as pessoas jurídicas associadas (Anexo IV do Relatório Fiscal). A pessoa jurídica sob hipótese alguma se configura como contribuinte individual. Desse modo, o auto de infração deve ser anulado no que se refere a contribuição patronal de 20% e de 11% calculada sobre os repasses às pessoas jurídicas, dado o equívoco na eleição de pessoas jurídicas como critério material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária, inclusive porque os valores eventualmente arrecadados devem ser apropriados para as pessoas físicas, em virtude da sua repercussão nos benefícios previdenciários. Apesar de ter considerado que inexistia na Lei n.º 10.666, de 2003, previsão para a retenção a decisão recorrida manteve a retenção por considerar que ela encontra fundamento no §5º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991. Contudo, o Auto de Infração n.º 37.402.918-0 em momento algum indica tal dispositivo como fundamento. Logo, há nulidade por violação do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não podendo a decisão recorrida inovar na fundamentação legal. Destarte, não existe previsão legal que obrigue a Recorrente a arcar com a contribuição previdenciária em caso de falta de retenção, posto que é inaplicável a norma do §5º do artigo 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, pois não invocado expressamente pela Lei n.º 10.666, de 2003, sendo inaplicável a analogia (CTN, art. 128) e, por prescrever o art. 5º da Lei n.º 10.666, de 2003, a obrigação do contribuinte individual complementar o recolhimento até o mínimo mensal, a significar mera antecipação, não se pode utilizar a responsabilidade exclusiva prevista na retenção do §5º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, sem previsão expressa nesse sentido, sendo o caso análogo ao tratado no Parecer SRF n.º 1, de 2002, a reconhecer a responsabilidade da fonte pagadora até o momento de o contribuinte pagar o imposto de renda retido na fonte e num contexto de previsão legal expressa para a retenção. Pelo artigo 121, parágrafo único, inciso I do CTN I e artigo 128 do CTN, se existe obrigação de retenção e ela não ocorre, caberia apenas a aplicação de uma penalidade pelo descumprimento do dever legal de reter, posto que a responsabilidade pelo adimplemento do tributo é do efetivo contribuinte que sofre o ônus da carga fiscal, no caso o contribuinte individual. No caso, não há nem lei expressa a excluir a responsabilidade do contribuinte individual ou a determinar a sub-rogação do retentor. A lei previdenciária quando quer determinar sub-rogação é expressa.

- (e) AIOA n.º 37.402.916-4. Descumprimento de obrigação acessória e mensuração. Multa mais benéfica. Deve ser aplicada a retroatividade benigna, diante da revogação da multa do §5º do artigo 32 da Lei n.º 8.212, de 1991. A multa de 75% é multa nova, pois até então só havia multas moratórias em

matéria de contribuição previdenciária. A legislação não estabelece ser a ocorrência da infração mensal, devendo a infração a envolver a apresentação de GFIP ser interpretada da forma mais benéfica (CTN, art. 112). Não se trata de multa por atraso no recolhimento, já apenada pela multa de mora. Logo, cálculo da multa do §5º do artigo 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, se aplicável, considere o período do auto de infração no cálculo da multa mínima e não mensal como fez o Fiscal, em observância do artigo 112 do CTN, devendo ser aplicado o menor valor mínimo. Deve ainda ser aplicada a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, por força da retroatividade benigna. Dada a inexistência de norma expressa de aplicação de outro índice que não o previsto no *caput* do art. 283 do Decreto n.º 3.048, de 1999, necessário seja o valor mínimo de R\$ 636,17 observado como índice para o cálculo da multa prevista no §5º do art. 32 e do próprio art. 92 da Lei n.º 8.212, de 1991. Ainda que se entenda deva ser corrigido monetariamente os valores da multa, considerou os valores de multa previstos para o ano de 2013, esquecendo-se que o fato que deu ensejo a multa ocorreu em 2008. Logo, devem ser consideradas as portarias vigentes ao tempo dos fatos geradores.

Em 20/07/2022 (e-fls. 2272), a recorrente peticionou (e-fls. 2274) solicitando a juntada aos autos de Opinião Legal (e-fls. 2275/2333) e, a seguir, houve substabelecimento para o advogado subscritor da Opinião Legal.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

## **Recurso de Ofício**

Admissibilidade. O presidente da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I recorreu de ofício (e-fls. 2174), com lastro na Portaria MF n.º 3, de 3 de janeiro de 2008, a fixar valor de alçada de R\$ 1.000.000,00. A decisão retificou parcialmente os AIOPs n.º 37.402.917-2 e n.º 37.402.918-0 e manteve integralmente a multa lançada no AIOA n.º 37.402.916-4. Mesmo se considerando os valores inicialmente lançado nos AIOPs n.º 37.402.917-2 (folhas de rosto, e-fls. 04 e 13), não se atinge o atual limite de alçada. Logo, considerando a inteligência da Súmula CARF n.º 103, não resta ultrapassado o limite de alçada atualmente vigente de R\$ 15.000.000,00 (Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, art. 1º), impondo-se o não conhecimento do recurso de ofício (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 34).

## **Recurso Voluntário**

Admissibilidade. Diante da intimação em 11/09/2014 (e-fls. 2211/2212), o recurso interposto em 06/10/2014 (e-fls. 2214) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). De fato, a decisão recorrida acolheu o pleito de que fossem riscados no Relatório Fiscal as expressões consideradas pela impugnante como ofensivas, mas, por inviabilidade técnica,

limitou o comando para que não mais fossem empregadas. Ainda que veiculada no Acórdão de Impugnação, a decisão em tela tem natureza jurídica irrecurável, eis que não compete ao presente colegiado mandar riscar expressões injuriosas, cabendo, no máximo, a formulação de novo pedido à presidente da turma julgadora (RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 2023, art. 58, V; e Acórdãos n.º 103-22.502 e n.º 103-22.333). Além disso, a rigor, o pedido foi deferido pela decisão recorrida. Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário, excetuado o inconformismo no sentido de haver viabilidade técnica para se riscar palavras ofensivas.

Preliminar de nulidade do lançamento. No entender da recorrente, o lançamento seria nulo em razão de os levantamentos PJ e PJ2 não discriminarem nominalmente todas as pessoas físicas a prestar serviços por intermédio das pessoas jurídicas, eis que o Anexo IV do Relatório Fiscal especificaria apenas as pessoas jurídicas. A falta da relação nominal não significa que a fiscalização tenha eleito as pessoas jurídicas como sujeito passivo da contribuição previdenciária ou alterado o critério material da hipótese de incidência, sendo o Relatório Fiscal claro no sentido de se caracterizar a figura do contribuinte individual intermediado pelas pessoas jurídicas relacionadas no Anexo IV. A falta da relação nominal não traz prejuízo à recorrente, pois é de seu conhecimento quais são as pessoas físicas envolvidas, tanto que argumenta que a situação seria análoga a de advogados integrantes de escritório de advocacia e, como bem destaca a fiscalização, todos os associados eram tratados internamente como pessoa física, conforme se afere da análise dos campos "ASSOCIADO DUPLICADOR DIRETO (ADD)" e "ASSOCIADO TREINADOR (AT)" das propostas de associação (Anexo III do Relatório Fiscal). Diante da ausência de prejuízo ao direito de defesa e não tendo a irregularidade o condão de influir no resultado do julgamento, não há que se falar em nulidade (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 60). Além disso, sustenta nulidade por não ter o lançamento invocado o §5º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, não tendo a decisão recorrida o condão de complementar a fundamentação legal. O anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito (e-fls. 18), contudo, invoca a explicitação desse dispositivo legal veiculada no § 5º do art. 216 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, sendo que, no caso concreto, o dispositivo em questão também retira sua validade do disposto no art. 13 da Lei n.º 10.666, de 2003, ou seja, há previsão legal expressa para a aplicação do §5º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991. Rejeita-se a preliminar de nulidade.

Decadência da obrigação principal a gerar base de cálculo zerada para o AIOA CFL 68. A decadência foi reconhecida pela decisão recorrida em relação aos AIOPs com lastro no art. 150, §4º, do CTN e não há decadência a ser reconhecida em face do AIOA CFL 68, por força da jurisprudência vinculante consubstanciada na Súmula CARF n.º 148. Ainda que a constituição de ofício do crédito tributário advindo da obrigação principal correlata tenha sido obstada pela decadência, a norma legal estabelecia a multa em face do valor devido relativo à contribuição não declarada e não em relação ao valor constituído de ofício (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 32, §5º).

Marketing Multinível. Base de cálculo. Associação. Art. 116 do CTN. Retenção. Nulidade por ausência de discriminação das pessoas físicas ao desconsiderar pessoas jurídicas e por ausência de fundamento legal. Efeitos da desqualificação da multa de 150% do levantamento PJ2. A recorrente sustenta que desenvolve atividades de marketing multinível, a oferecer apenas oportunidade de ganho, ou seja, associação interativa a possibilitar aos associados o estabelecimento de rede autônoma, sua dinastia de associados, passando a ter direito ao repasse, por parte da recorrente, de parcela da mensalidade paga pelos associados da rede autônoma,

conforme regras do Manual Construindo sua Dinastia. Assim, a mensalidade recebida pela recorrente dos associados é composta pela remuneração de titularidade da recorrente e dos valores a serem repassados de titularidade dos associados por desenvolvimento de atividades junto aos demais associados de sua rede autônoma (sua própria Dinastia) e a considerar todos os níveis e de acordo com a antiguidade da mensalidade paga, inexistindo obrigatoriedade na criação e nem no desenvolvimento das redes autônomas. Sustenta ainda que o Manual de 2013 não reconhece que se exigia até sua emissão a constituição de pessoas jurídicas, limitando-se a reconhecer situação de fato que até então ocorria, sendo lícita, de qualquer forma, a criação de pessoa jurídica e que não houve reconhecimento de dolo para fins de qualificação da multa pela decisão recorrida, reduzida a multa para 75%. Além disso, argumenta que o trabalho pessoal do sócio de pessoa jurídica é possível, como nos escritórios de advocacia, e que não pode a pessoa jurídica ser desconsiderada simplesmente pelo trabalho do sócio, sem fraude, desvio de finalidade ou confusão patrimonial (Lei n.º 11.196, de 2005, art. 129), havendo vício de motivação ao se invocar o art. 116 do CTN, ainda a depender de regulamentação, mas já a exigir dolo na constituição das pessoas jurídicas, afastado pelo não reconhecimento da qualificadora da multa. Acrescenta ainda que diversos associados já sofreram desconto da contribuição pelo teto máximo do salário-de-contribuição, não havendo como se exigir a prova do §6º do art. 67 da IN n.º 971, de 2009, na qualificação da qualidade de segurado contribuinte individual em lançamento de ofício, bem como que a ausência de discriminação das pessoas físicas ao se desconsiderar a existência das pessoas jurídicas gera nulidade, não bastando a especificação apenas das pessoas jurídicas associadas (Anexo IV do Relatório Fiscal). Os valores eventualmente arrecadados devem, no seu entender, ser apropriados para as pessoas físicas, em virtude da sua repercussão nos benefícios previdenciários. Além disso, argumenta que não existe previsão legal a obrigar a arrecadação e recolhimento da retenção dos contribuintes individuais, posto que é inaplicável a norma do §5º do artigo 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, pois não invocado pelo Auto de Infração e nem pela Lei n.º 10.666, de 2003, sendo inaplicável a analogia (CTN, art. 128) e, por prescrever o art. 5º da Lei n.º 10.666, de 2003, a obrigação do contribuinte individual complementar o recolhimento até o mínimo mensal, a significar mera antecipação, não se pode utilizar a responsabilidade exclusiva prevista na retenção do §5º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, sem previsão expressa nesse sentido, sendo o caso análogo ao tratado no Parecer SRF n.º 1, de 2002, inexistindo lei a excluir a responsabilidade do contribuinte individual ou a determinar sub-rogação do retentor.

A questão do marketing multinível já foi enfrentada pelo presente colegiado no julgamento do recurso voluntário referente ao processo n.º 19515.003693/2009-67, no qual fiquei vencido, transcrevo o seguinte excerto do Acórdão n.º 2401-005.720, de 11 de setembro de 2018:

<b>Processo n.º</b>	19515.003693/200967
<b>Recurso n.º</b>	Voluntário
<b>Acórdão n.º</b>	2401005.720 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
<b>Sessão de</b>	11 de setembro de 2018
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
<b>Recorrente</b>	HERBALIFE INTERNATIONAL DO BRASIL LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO:** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

(...)

EMPRESA DE "MARKETING MULTINÍVEL". RELAÇÃO JURÍDICA DA EMPRESA COM OS DISTRIBUIDORES DE PRODUTOS. RELAÇÃO DE

**TRABALHO. INEXISTÊNCIA. PAGAMENTOS DE BÔNUS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Não se verifica, no presente caso, que a relação jurídica entre a empresa de "marketing multinível" que fabrica e comercializa produtos com seus distribuidores (compradores) possui natureza de relação de trabalho, muito menos a de emprego. A relação jurídica entre as partes é puramente comercial, inexistindo relação de trabalho.

Entende-se por salário de contribuição, para o segurado contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Portanto, inexistindo relação de trabalho e por consequência, remuneração pelo trabalho, torna-se insustentável a exigência de contribuição previdenciária sobre bônus pagos aos distribuidores (compradores) da empresa fornecedora dos produtos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que davam provimento parcial ao recurso apenas para declarar a decadência até 08/04.

A decisão, contudo, restou reformada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcrevo do Acórdão de Recurso Especial nº 9202-009.252, de 19 de novembro de 2020:

Processo nº	19515.003693/2009-67
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-009.252 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de	19 de novembro de 2020
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	HERBALIFE INTERNATIONAL DO BRASIL LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**"MARKETING MULTINÍVEL". SISTEMÁTICA DE VENDAS. REMUNERAÇÃO A TÍTULO DE BÔNUS/PRÊMIO/"LUCROS". CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.**

Os bônus/prêmios/"lucros" pagos aos distribuidores, pelas vendas e divulgação dos produtos da empresa por meio da sistemática de ampliação da rede de distribuição ("*marketing multinível*"), têm natureza remuneratória, caracterizando-se os respectivos beneficiários como contribuintes individuais

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci. Nos termos do Art. 58, § 5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado) não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Ana Paula Fernandes na reunião do mês de setembro de 2020.

(...) Voto (...)

Do mérito.

Quanto ao mérito, é de se destacar, inicialmente, as constatações promovidas pelo Fisco, no que tange à empresa e ao negócio em análise. Vejamos:

O **objeto social** da empresa no período e a manipulação, embalagem, rotulagem, distribuição, comercialização, promoção, propaganda, consultoria, importação e exportação, compra, venda, comercialização direta ou por meio de catálogos, no atacado, por conta própria ou por meio de terceiros, de produtos alimentícios, bebidas, produtos para pele e cabelo, produtos de higiene, perfumes, cosméticos e produtos correlatos; consultoria e prestação de serviços a empresas e companhias em que a sociedade tenha participação, bem como a terceiros; a participação de qualquer forma, na administração, supervisão, operação e promoção de empresas, companhias e negócios e a representação de outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, por conta própria ou de terceiros.

Quanto ao negócio:

Os contribuintes individuais “distribuidores” cadastram-se junto à empresa, indicados por outro contribuinte individual, “distribuidor” ou “supervisor”, com a finalidade de vender os produtos desta. Segundo o plano de vendas e marketing da empresa, este deve ainda, inicialmente, adquirir um conjunto de produtos do outro contribuinte individual que o indicou, e aguardar a aprovação de seu cadastro.

Ou seja, para que alguém – indicado por algum distribuidor ou supervisor - se habilitasse a vender os produtos do contribuinte, deveria adquirir um conjunto desses produtos desse que o indicou e aguardar a aprovação de seu cadastro. E, na sequência:

A partir da aprovação, o contribuinte individual “distribuidor” está autorizado a adquirir produtos da empresa somente por intermédio daquele que o indicou, o “primeiro supervisor qualificado em linha ascendente”, segundo o plano de vendas e marketing da empresa. Ou seja, ou adquire produtos que já pertencem àquele “supervisor” ou adquire-os da empresa por intermédio dele.

Assim, uma vez aprovado o cadastro, esse novo credenciado passaria a adquirir produtos para a revenda **i)** desse que o indicou, que passa a ser seu primeiro supervisor em linha ascendente, ou **ii)** da **empresa por intermédio desse mesmo supervisor**.

Os distribuidores adquirem produtos desta forma a um preço ajustado de acordo com seu volume de vendas. Ao indicar novos vendedores, também se torna um “supervisor” desse então novo indicado. Agora, o preço dos produtos **que adquire para venda** passa a ser ajustado, também, de acordo com o volume das vendas dos seus indicados. Ou seja, quanto maior o número de indicados com volume de venda, maior o desconto que consegue junto a empresa na aquisição dos produtos para a sua própria venda, observadas as **condições e limites** previstos no plano de vendas.

Além desse benefício no preço de aquisição dos produtos **para sua venda**, também receberiam valores resultantes das compras de seus indicados da seguinte forma:

- i) Diretamente, em função da diferença entre o valor adquirido da Herbalife e aquele decorrente das vendas a seus “indicados/supervisionados/distribuidores”;  
e
- ii) Da própria Herbalife, quando seus indicados/distribuidores se tornarem supervisores de outros indicados e passarem a adquirir seus produtos diretamente do próprio contribuinte.

Conforme esclareceu o autuado, podem auferir “Lucro no Atacado” os consultores com as seguintes qualificações: Consultor Sênior, Produtor Qualificado, Supervisor em Qualificação e Supervisor Totalmente Qualificado, que se resumiria à diferença entre o que eles pagam pelos produtos e **o que os Distribuidores de sua Organização Pessoal Descendente pagam pelos produtos que adquirem**.

Considerando o contexto acima noticiado, informou a Fiscalização que os valores do item “ii” acima é que seriam o objeto da autuação. E mais:

O “distribuidor” mencionado, por sua vez, pode indicar outros contribuintes individuais para que se tornem “distribuidores”. Quem indicou passa a ser, assim, “supervisor de primeiro nível”. segundo o plano de vendas e marketing da empresa. Desta forma, aquele que havia indicado este que se tornou “supervisor” passa a ser um “supervisor de segundo nível”. obtendo lucros nas vendas daqueles que estão abaixo dele nesta “pirâmide”, seja pela diferença de preço entre aquisição e venda (Lucro no Varejo, segundo o plano de vendas e marketing), seja por remuneração direta da Herbalife (Lucro no Atacado).

Vale dizer, aquele supervisor de primeiro nível passaria ao posto de segundo nível assim que o seu indicado passasse a ser supervisor de um novo indicado, e por aí vai, como num aparente formato piramidal entrelaçado. Confira-se, conforme o Plano de Vendas e Marketing da Herbalife:

(...)

Não obstante, o colegiado *a quo* entendeu que não haveria relação de trabalho entre os consultores e a recorrente que justificasse a tributação dos valores recebidos a título de “Lucro no Atacado.”

Para tanto, (...)

De sua vez, a autuada, em suas Contrarrazões, aduziu que à recorrente interessaria insistir nos equívocos conceituais acerca dos institutos da “venda direta” e do “marketing multinível”, pois propiciaria a confusão do que seja ganho comercial com o que seja ganho decorrente de serviços, fazendo assim incidir - errônea, ilegal e inconstitucionalmente - contribuição previdenciária sobre algo que serviço não seja.

E prosseguiu ao asseverar que é uma empresa atacadista que comercializa produtos de nutrição interna e externa através do canal de vendas diretas. Isso significaria que a Recorrida vende a totalidade de seus produtos a distribuidores/consultores independentes, os quais, por sua vez, os revendem ao consumidor final com lucro.

Na sequência, fez constar que faria uso da ferramenta de remuneração denominada multinível, a qual proporcionaria ao consultor independente fontes de renda adicionais aos ganhos comerciais (lucro) na revenda de produtos. Nesse sentido, os consultores independentes poderiam auferir as seguintes fontes de renda com o “negócio Herbalife”:

**(i) ganhos comerciais** (denominados lucro no atacado e lucro no varejo) decorrentes da revenda de produtos, calculados a partir da diferença entre o preço ao consumidor final (100% do preço final) e o preço pago à Recorrida (que varia até um máximo de 50% do preço final). O lucro no varejo e o lucro no atacado serão determinados a partir do tamanho do desconto a que cada distribuidor/consultor independente envolvido na transação faz jus; e

**(ii) remuneração por serviços** (denominadas royalties e bônus) de captação, desenvolvimento, treinamento e motivação de outros distribuidores/consultores independentes, calculada a partir do volume de vendas das equipes de distribuidores/consultores independentes posicionadas abaixo do distribuidor/consultor independente no plano de marketing da Recorrida.

Aduziu ainda, que muito embora transitasse pela sua contabilidade, o lucro no atacado não seria receita da Recorrida. Prova disso seria que a receita líquida da Recorrida jamais oscilaria, permanecendo sempre 50% (cinquenta por cento) do preço de venda ao consumidor final. Qualquer valor porventura recebido acima desse percentual não

pertenceria à Recorrida, mas a algum consultor independente a quem a Recorrente repassaria segundo seu Plano de Marketing.

Pondo desta forma, pode-se dizer que as Contrarrazões do Sujeito Passivo sustentaram o acórdão recorrido ao argumento de que, a partir de sua estrutura negocial, os valores pagos a título de ganho no atacado não possuíam natureza remuneratória, já que inexistente a relação de trabalho entre ele e os consultores, e pela diferenciação do seu modelo de negócio do da empresa citada no acórdão paradigmático.

Pois bem.

O art. 12, V, da Lei no 8.212/91, dispõe que são segurados obrigatórios da Previdência Social, como contribuinte individual, quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.

Já o inciso III do art. 22 estabelece que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Por sua vez, o inciso III do artigo 28 da Lei nº 8212/91 define como salário de contribuição, para o segurado contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Com isso, a análise que será adiante empreendida buscará determinar se o valor pago a título de Lucro no Atacado se deu, *in casu*, em contrapartida a eventual serviço prestado àquele que efetuara o pagamento.

Nesse sentido, deixa de ser relevante se o modelo de negócio trazia previsão para remuneração por serviços prestados, a exemplo dos royalties e bônus, já que tal circunstância não assegura que todas as demais formas de pagamento e/ou benefícios não estivessem se dando a título remuneratório. Vale dizer, a mesma prestação de serviço pode estar sendo remunerada, a depender do ajustado, por meio de diferentes critérios de determinação e sob diferentes designações.

De igual sorte, não será dado aos conceitos envolvidos o peso imaginado pelas partes, mas sim às circunstâncias do caso em exame.

Da mesma forma, eventuais vantagens aos envolvidos, que poderiam até justificar o modelo adotado, não se prestam a, por si só, afastar o caráter contraprestacional que possa haver na relação firmada, em especial se o desempenho do colaborador acaba por trazer proveito aos negócios do contratante.

Fixadas as premissas, passemos à análise dos pagamentos efetuados a título de “Lucro no Atacado”.

Como já noticiado alhures, esses valores eram pagos aos supervisores/consultores à medida em que seus “indicados” adquiriam produtos do contribuinte, diretamente junto ao próprio contribuinte.

Segundo se extrai do documento de fl. 296, os ganhos para aqueles que se qualificam apenas como “distribuidores” são auferidos a partir da diferença entre o valor de compra e aquele vendido ao consumidor final. Vale dizer, o interessado começa adquirindo um produto com 25% de desconto e, em tese, já lhe tem garantida essa margem de lucro quando da venda desse produto ao consumidor final. À medida em que seu volume de venda aumenta, também aumenta o desconto concedido na compra (que pode chegar em 42%) e, por conseguinte, a margem de lucro na venda. É o que se tem nos casos de uma relação comercial mononível.

Veja-se, não há dúvida de que, até aqui, o que se tem, penso eu, é uma operação de cunho mercantil. A compra e venda, por si só, não garante a formação de uma rede de negócios. À medida em que o colaborador efetua as vendas e tem aumentado o seu volume, além de aumentar a sua lucratividade, acaba, por óbvio, aumentando a do seu “fornecedor” numa proporção praticamente direta.

Por sua vez, ao se qualificar como “supervisor”, o que, segundo o relato fiscal, também se dá por meio da indicação e cadastramento de outro distribuidor, esse colaborador, além do desconto no preço de compra em função de seu volume de vendas, também fará jus a descontos em função do volume de vendas de seus indicados. Ou seja, nesse momento já começa a surgir o interesse em recrutar outros distribuidores para que eles adquiram e vendam os produtos do contribuinte, vez que, com isso, seu percentual de desconto nas compras tenderá a aumentar e, em tese, a margem de lucro em suas vendas.

Veja-se, até aqui estamos falando de descontos na aquisição de produtos que serão vendidos pelo próprio adquirente e agora supervisor.

Já nesse nível, passa a auferir ganhos outros, sendo que um deles – o Lucro no Varejo – decorreria da venda direta ao distribuidor por ele indicado. Adquire-se da Herbalife com o desconto generoso em função do seu volume de vendas e do de seus indicados e vende-se ao distribuidor em sua linha descendente. É o que se infere do relato fiscal quando aduz que “...mas também recebe valores resultantes das vendas destes últimos, seja diretamente, pela diferença entre valor de aquisição da Herbalife e venda posterior ao “distribuidor (Lucro no Varejo, segundo o plano de vendas e marketing)...” Aqui poder-se-ia questionar se existiria a prestação de serviço em função da venda que efetua ao distribuidor por ele indicado. A princípio, não vejo incentivo ostensivo à formação de uma rede de marketing.

Todavia, já com relação a outra modalidade de ganho – o Lucro no Atacado – não vejo da mesma forma. Os valores pagos diretamente pela autuada em função das aquisições promovidas pelos supervisores de nível inferior não guardam, a rigor, relação exclusiva com o valor das vendas diretas do próprio supervisor que recebera o incentivo/prêmio. É dizer, não se refere a lucros obtidos exclusivamente a partir de suas próprias vendas e sim de valores relativos a prestação de serviços de venda e de divulgação dos produtos da empresa, através da ampliação da rede de distribuição, sob a roupagem de que se trataria de ganho potencial caso tivesse ele próprio efetuaado a venda. Essa é a ideia que vislumbro do modelo adotado.

Por mais que o valor possa ser estabelecido a partir da diferença entre os percentuais de desconto os quais teriam direito o supervisor e o distribuidor, como assentou o recorrido, o fato é que, diferentemente da decisão guerreada, que vislumbrou esse pagamento como forma de garantir que o supervisor não se opusesse à aquisição do produto diretamente da autuada, penso que tal sistemática, sob esse pretenso viés protetivo, visa – ao fim e ao cabo e em verdade - atender aos interesses comerciais do próprio contribuinte, viabilizando a manutenção desse sistema de marketing multinível, onde se premia e incentiva seus distribuidores a constituir e manter redes de distribuição em nível inferior, difundindo a marca e os produtos a passos largos.

Se assim não o fosse, decerto haveria um desestímulo por parte desses supervisores, à medida em que os demais colaboradores em sua linha descendente passassem a adquirir os produtos diretamente da contribuinte, já que, inclusive, haveria uma limitação do percentual do desconto que consegue na aquisição dos produtos que vende, em função do volume de vendas de sua rede de colaboradores, pondo em risco o efeito propagação que se espera do modelo. Note-se que, em meu sentir, é justamente esse valor pago, a esse título, que faz com que o distribuidor tenha o interesse em expandir a sua rede organizacional, certo de que não será bypassado por meio de compras efetuadas diretamente junto ao contribuinte e, por conseguinte, fortalecer o seu programa de marketing institucional.

Em outras palavras, percebe-se que uma vez que o supervisor chegou ao limite máximo de desconto na aquisição dos produtos que revende, havendo a possibilidade de seu supervisionado adquirir os produtos diretamente da Herbalife, poder-se-ia haver, a partir daí, um desincentivo à expansão da rede, o que iria, por óbvio, de encontro aos interesses de marketing da empresa, mas não necessariamente um desestímulo da parte do supervisor na permanência de suas vendas diretas a consumidores finais.

O fato de eventualmente o lucro na operação, por parte da empresa, ser o mesmo alegadamente repassado, não quer dizer que não tenha havido ganho. Não é difícil notar que a vantagem que recebe é justamente no volume das operações, no ganho em escala em função da proliferação da rede de negócio. Ganha-se na quantidade, não necessariamente no aumento da margem de lucro.

A título meramente ilustrativo, o tratamento que pretende dar a atuada aos valores percebidos por aqueles colaboradores qualificados seria, *mutatis mutandi*, como o de uma holding que reconhece em seu negócio, os lucros auferidos por suas investidas. Ora, enquanto neste exemplo o que justifica o reconhecimento do lucro na investidora é justamente a sua participação econômica ou financeira no capital da investida, no caso sob análise, o que justifica o pagamento é, por óbvio, assim vejo, é o esforço do colaborador na ampliação, na efetiva capilarização do produto junto ao consumidor final, posto que, a rigor, não há a participação financeira ou econômica do beneficiário na operação que justifique o valor ser a ele transferido como se fosse um compartilhamento do lucro.

Como bem asseverou a recorrente, a estratégia adotada nesse modelo de negócio consiste na divulgação dos produtos pela indicação “boca a boca” feita por colaboradores independentes. Por esse trabalho, tais colaboradores recebem bônus, que seriam utilizados nas milionárias campanhas de propaganda tradicional.

E mais, como ainda bem pontuou a Fazenda Nacional, “a atuada tem todo o interesse em incentivar a formação do efeito cascata proporcionado pela montagem da rede e sua manutenção, que resulta em novas aquisições de mercadoria, sendo relevante para tal fim o cadastramento dos “distribuidores” por indicação indireta.”

Posto desta forma, penso haver nítido caráter remuneratório no que tange aos valores pagos a título de “Lucro no Atacado”, de sorte que são promovidos em contraprestação ao trabalho desempenhado por tais colaboradores na formação e manutenção da rede de distribuidores que propicia, em última análise, a alavancagem exponencial do lucro da atuada; e diga-se, independentemente da forma como se é contabilizado, eis que a sistemática contábil adotada não tem o condão de definir, *in concreto*, a natureza da verba, tampouco da forma como se é definido o valor do pagamento, se com base no valor ou no volume de compra/vendas.

Sobre esse aspecto, cumpre destacar as constatações promovidas pela Fiscalização, nos termos abaixo, que dão conta de como o sujeito passivo tratou, contabilmente e para fins de IR – na pessoa física e na jurídica - os valores aqui envolvidos:

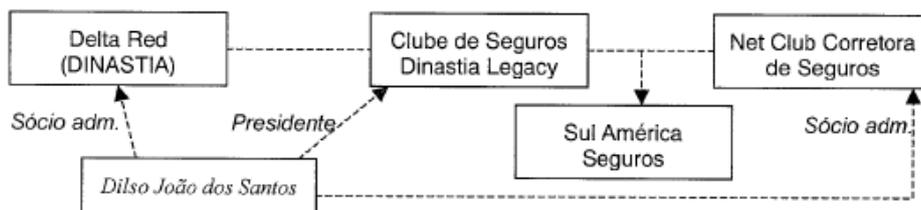
Estes valores de remuneração não constam da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à previdência Social (GFIP) mas constam da Declaração de Imposto de Renda na Fonte (DIRF) do ano-calendário de 2004, com código 0588 (remuneração a contribuintes individuais). Portanto, a empresa reconhece que incide imposto de renda na fonte sobre eles. Estes valores também estão incluídos na linha 3 (Prestação de Serviços por pessoa física, sem vínculo empregatício) da ficha 05 A - Despesas Operacionais – da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) de 2005, ano calendário de 2004.

[...]

Ainda foram localizados lançamentos contábeis na conta “2111 - 2.1.08.01 .004 - COMISSÕES A PAGAR” com totais lançados de mesmo valor dos totais dos anexos deste relatório e com históricos relativos a pagamentos de “comissões”.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

No presente processo, a recorrente também invoca o marketing multinível, adotando a nomenclatura de associados a desenvolverem redes autônomas, suas dinastias. No Relatório Fiscal, apresenta-se a seguinte imagem e explicações para a estruturação das atividades da recorrente (e-fls. 21):



(...)

A DINASTIA permite a associação de pessoas físicas e jurídicas, mediante o preenchimento de uma proposta de associação e do pagamento inicial de uma taxa. Em troca, o associado pode aderir a um seguro de vida coletivo com Sul América Seguros de Vida e Previdência S/A, com intermédio da Net Club Corretora de Seguros, ficando então sujeito a uma mensalidade vitalícia para custeio desse seguro e manutenção da associação.

Há também a possibilidade de entidades sem fins lucrativos associarem-se à DINASTIA. Essas entidades não indicam um beneficiário para o seguro de vida, sendo isentas de qualquer pagamento e sujeitas a remuneração conforme o número de novos associados "indicados".

Em resumo, os associados à DINASTIA podem ser separados em 3 grupos:

- Pessoa física: participa do seguro de vida coletivo;
- Pessoa jurídica tributável: indica um sócio para aderir ao seguro de vida;
- Entidade sem fins lucrativos: isenta de taxas e não participa do seguro de vida.

A simples associação à DINASTIA, como forma de obtenção de apólice de seguro de vida coletivo e de outros benefícios secundários, não é financeiramente interessante, uma vez que o valor cobrado é superior à contratação de uma apólice semelhante através de um corretor de seguros. A associação somente é vantajosa para aquele que se propõe a trabalhar em prol do crescimento da rede de associados.

Como forma de incentivar a inclusão de novos membros em seu quadro associativo, a DINASTIA promove a distribuição de prêmios em dinheiro para associados que conseguirem trazer novos membros, dentro de regras pré-estabelecidas. Ao atingir certa pontuação, o associado passa a receber uma remuneração em dinheiro, que irá crescer conforme o número de associados abaixo do seu nível na rede.

O documento "CONSTRUINDO SUA DINASTIA", registrado no 1º e no 2º Offícios de Registro de Títulos e Documentos em Curitiba-PR, traz todos os detalhes do funcionamento da DINASTIA e será anexado ao processo administrativo para eventuais consultas.

(...)

O associado pessoa física da DINASTIA enquadra-se como contribuinte individual, em função de prestar serviços a ela. Havendo pagamento a qualquer associado pessoa física, resta caracterizado o fato gerador das contribuições sociais em questão, devendo a DINASTIA reter e recolher as contribuições devidas.

O documento "CONSTRUINDO SUA DINASTIA" reconhece a condição de prestadores de serviços, trazendo a seguinte interpretação na seção "A Dinastia Responde" (pág 25).

*21- Qual é o status do Associado perante a Justiça do Trabalho?*

*O Associado Dinastia, para efeito de Legislação Trabalhista, tem o status de Associado. Autônomo, sem vínculo empregatício.*

Isso porque a remuneração paga a um associado está relacionada à quantidade de novos membros que este consiga associar à DINASTIA, bem como à manutenção deles na rede. Ou seja, cada associado é um prestador de serviços, que trabalha para que a DINASTIA amplie seu quadro associativo.

Tudo está explicado em detalhes no documento "CONSTRUINDO SUA DINASTIA", do qual extraio alguns trechos a seguir.

A Suprema Forma de Remuneração

(...)

QUARTO CRITÉRIO: o Programa Dinastia de Remuneração deve ser financeiramente viável, vencedor, econômica e mercadologicamente sustentável. Entende-se por financeiramente viável e vencedor um programa de remuneração cuja distribuição de ganhos seja atrativa e generosa em seu papel de remunerar esforço, tempo e dedicação despendidos. (...)

Associação Interativa

O Associado Duplicador obtém ganhos construindo sua própria Dinastia [Rede de Associados] através da duplicação do conceito de Associação Interativa. Neste conceito ele alavanca seus esforços se associando com outras pessoas, dando-lhes instrução, acompanhamento e apoio para que eles também desenvolvam suas próprias Dinastias, dando início a um processo de desdobramento em cadeia, ilimitado em força e potencial de crescimento! (...)

AINSF DELTA RED

O AINSF DELTA RED é o Programa de Compensação para Lideranças da Dinastia. O AINSF DELTA RED remunera o Líder Antares por seu trabalho em treinar, acompanhar e apoiar seus Associados Duplicadores a atingirem o nível máximo do AINSF DELTA BLUE[45%] (...)

Não apenas nos trechos citados, mas em todo o documento está clara a existência de remuneração pelo trabalho.

(...)

2.3. Associado Pessoa Física

As remunerações dos associados pessoa física estão relacionadas no Anexo I, elaborado com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo durante a fiscalização.

2.4. Associado Entidade Sem Fins Lucrativos

Os pagamentos a entidades sem fins lucrativos (igrejas, clubes, associações, etc.) foram ignorados, uma vez que não há pessoalidade nos serviços prestados, em função da característica diferenciada do vínculo associativo.

#### 2.5. Associado Pessoa Jurídica Tributável

As contribuições previdenciárias incidem somente sobre pagamentos a pessoas físicas. Entretanto, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional traz: "*A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*".

Dissimular significa disfarçar, criar uma imagem falsa para ocultar o fato real. Em vez da associação direta da pessoa física, a DINASTIA utiliza a associação da pessoa jurídica para tentar encobrir fatos geradores de contribuições sociais.

As pessoas jurídicas que serão citadas não possuem razão de existir. Não há relação entre a DINASTIA e a pessoa jurídica, servindo esta apenas para emissão de notas fiscais. Em qualquer material da DINASTIA, somente aparecem nomes de pessoas físicas, inclusive quando se referem aos mais bem sucedidos, intitulados *Omni-Cycle*. Os quais devem constituir pessoa jurídica para emissão de notas fiscais de prestação de serviços.

Conforme descrito na pág. 20 do documento "CONSTRUINDO SUA DINASTIA", há um requisito obrigatório para o associado ser qualificado como *Omni-Cycle*, que é o grau máximo dentro da rede, onde o ganho financeiro aumenta significativamente.

#### *4º Constituição de Pessoa Jurídica:*

*Todo Associado Duplicador qualificado, ao atingir sua qualificação para o recebimento do bônus Omni-Cycle, deverá obrigatoriamente constituir-se e cadastrar-se na Dinastia como Pessoa Jurídica, através de empresa legalmente constituída para este fim. Caso o 1º titular da rede esteja impedido de constituir Pessoa Jurídica em seu nome, deverá proceder a abertura da empresa em nome do 2º titular da rede.*

*Uma vez atendidas as pré-qualificações em vigor, esses Associados, devidamente cadastrados como Pessoas Jurídicas, têm em sua Proposta de Associação com a Dinastia, a característica de prestadores de serviços em Marketing de Rede, voltados para o consumo ou distribuição de produtos ou serviços, aplicado no mercado de serviços financeiros, venda direta ou associação de pessoas, devendo emitir mensalmente as Notas Fiscais de Prestação de Serviços correspondentes aos valores recebidos da Dinastia.*

A DINASTIA impõe a constituição de pessoa jurídica aos associados que recebem os mais altos pagamentos de bônus, reduzindo o pagamento das contribuições sociais e do imposto de renda.

Segundo as regras do negócio, ao atingir o nível *Omni-Cycle*, a relação associativa deveria se dar entre a DINASTIA e a pessoa jurídica, mas não é isso que ocorre, pois o uso abusivo da personalidade jurídica é apenas um meio de suprimir a tributação incidente sobre os rendimentos da pessoa física.

Consultado a Revista DTKS<sup>1</sup> News nº 41 (Anexo II), de maio de 2013, informativo oficial disponibilizado publicamente no sítio da DINASTIA na Internet, pode-se perceber que não há menção a associada pessoa jurídica. Os *Omni-Cycle* citados são: Edilson José Haab (empresário) e Solange de Fátima Dias; Vítor Luiz Camatti (vendedor); Tiago Constancio (vendedor); Paulo Cezar de Oliveira Ramos (vendedor);

Joseli Obregão (comerciante) e Raquel de Oliveira Costa Obregão; Fábio Tatsch Jacobsen (militar) e Pâmela Ozório Jacobsen; José Antônio Melo Naves (empresário); Leonildo Carlos Romero (autônomo) e Lúcia Martins Romero; Leonardo Rodrigues Gonçalves; Marcos Carvalho dos Santos.

Não há relação existente entre DINASTIA e *Omni-Cycle* pessoa jurídica, havendo sempre a citação das pessoas físicas.

Cito a seguir exemplos que comprovam a mudança de direcionamento de pagamentos de pessoa física para uma pessoa jurídica durante o período fiscalizado.

(...)

Detalhando um pouco mais, pode-se pegar como exemplo João Aloísio Goerck. Até 06/2009, recebeu como pessoa física. A partir de 07/2009, na condição de pessoa jurídica, viu seus rendimentos aumentarem significativamente. Os pagamentos da DINASTIA para essa pessoa em 2009 estão a seguir.

(...)

---

<sup>1</sup>DTKS — *Dinastia Tumkey System* (Sistema de Treinamento de Associados Dinastia)

O trabalho executado por João Aloísio Goerck não cessou em junho de 2009, havendo apenas mudança na titularidade do beneficiário do pagamento a partir do mês seguinte. O fato gerador de contribuições sociais não deixou de ocorrer em 01/07/2009, havendo apenas a dissimulação através da pessoa jurídica "Goerck & Schuster Ltda" a partir dali.

O início do vínculo de João Aloísio Goerck com a DINASTIA se deu com a assinatura da Proposta de Associação em 10/06/2007. Pode-se reparar nessa Proposta (Anexo III, pág. 33) que o preenchimento do CNPJ e da razão social da "Goerck & Schuster Ltda" foi realizado posteriormente, em função da grafia diferente e da constituição da pessoa jurídica só em 2009.

O contrato social da "Goerck & Schuster Ltda" foi assinado em 20/05/2009, com abertura do CNPJ em 01/06/2009. A empresa optante pelo Simples Nacional desde sua abertura. Consultando as informações dos sistemas da RFB, incluindo DASN - Declaração Anual do Simples Nacional e DEFÍS - Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais, verificam-se outros fatos:

- A pessoa jurídica está domiciliada no mesmo endereço de seus sócios, ou seja, inexistente sede própria;
- João Aloísio Goerck é o administrador, detendo 99% das cotas sociais;
- A receita obtida pela empresa é proveniente exclusivamente da DINASTIA;
- Não há empregado registrado;
- O lucro não é reinvestido na empresa, sendo sempre distribuído a seus sócios após a apuração tributária reduzida do Simples Nacional.

Logo, percebe-se que não há uma típica atividade empresarial, mas sim abuso de direito para favorecimento tributário.

Não se trata de um caso isolado, mas de prática padronizada pela DINASTIA, onde a interposição abusiva de pessoas jurídicas tenta esconder os segurados obrigatórios da Previdência Social.

Citando agora um exemplo de empresário individual (...).

Um ponto que pode ser observado em todas as propostas de associação (Anexo III) é a inexistência de pessoa jurídica nos campos "ASSOCIADO DUPLICADOR DIRETO

(ADD)" e "ASSOCIADO TREINADOR (AT)". Tais campos são destinados a associados mais experientes, que são responsáveis pelo sucesso do novo membro da rede. Seria normal aparecer um associado pessoa jurídica, mas isso não ocorre. Todos os associados são tratados internamente como pessoa física.

O Anexo III agrega as propostas de associação das pessoas jurídicas que receberam pagamentos entre 2008 e 2012 com outros documentos relacionados a elas, em ordem decrescente da remuneração no período, tudo fornecido pelo sujeito passivo.

A principal diferença entre a rede DINASTIA e uma (...) é a adesão a um seguro de vida coletivo com Sul América Seguros de Vida e Previdência S/A, por intermédio da Net Club Corretora de Seguros. Há outros benefícios secundários, que foram criados ao passar do tempo, como desconto em medicamentos e planos de previdência privada, mas o principal é o seguro de vida, que existe para buscar uma diferenciação da (...).

Cada novo associado pessoa física deve pagar uma taxa inicial para adesão à apólice do seguro de vida, ficando sujeito posteriormente a uma mensalidade vitalícia.

Ocorre que todo associado pessoa jurídica tributável também está sujeito às mesmas taxas, devendo incluir um sócio como beneficiário do seguro de vida. Ou seja, para fins do seguro de vida, inexistente a associação da pessoa jurídica.

Como já dito, o seguro de vida é o único benefício direto da associação, sendo os demais opcionais. Não podendo pessoa jurídica participar de apólice de seguro de vida, também não seria lícito associar-se à DINASTIA. A permissão da entrada de membro pessoa jurídica foi a forma encontrada pelo sujeito passivo para suprimir ilegalmente a tributação sobre a remuneração paga a seus associados, de forma a estimular o crescimento da rede.

Registre-se, ademais, que a DINASTIA não realizou a contratação direta do seguro de vida junto à Seguradora em função de suas características jurídicas. Houve a necessidade de criação do Clube de Seguros Dinastia Legacy, uma associação de pessoas físicas, sem fins lucrativos, com a única finalidade de permitir a contratação do seguro de vida coletivo.

Em resumo, se o motivo fundamental da associação é o benefício do seguro de vida, não existe possibilidade de pessoa jurídica participar dessa rede.

Salvo impedimentos previstos em lei, é permitido a toda pessoa física tornar-se empresário, individualmente ou coletivamente. No caso de pequenos empresários, o Governo Federal vem, inclusive, incentivando a sua formalização na forma de Microempreendedor Individual (MEI).

Dentre as pessoas jurídicas tributáveis envolvidas, encontram-se: 38 sociedades limitadas; 30 empresários individuais; 3 sociedades simples; 1 EIRELI - empresa individual de responsabilidade limitada. Em relação à Previdência Social, todas são consideradas empresas, por força do art. 15,1, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

A constituição de pessoa jurídica, quando dentro da lei e com caráter empresarial, tem plena validade. Entretanto, a personalidade jurídica pode ser desconsiderada quando for utilizada para fins de sonegação tributária. Essa desconsideração não tem por finalidade a invalidação do ato constitutivo da pessoa jurídica, mas a ineficácia de atos realizados por ela, todavia imputáveis ao(s) sócio(s), em descumprimento à finalidade da pessoa jurídica.

No caso do empresário individual, não se pode falar em desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que ele não possui. O que acontece é o afastamento da tributação na forma de empresa, em função de abuso de direito, buscando-se a correta tributação da pessoa física, na qualidade de contribuinte individual.

Mesmo sabendo que a desconsideração da empresa (no conceito previdenciário) deve ser utilizada somente em caráter extremo, concluo que as pessoas jurídicas envolvidas não poderiam estar associadas e não cumprem o seu fim econômico e social, tendo sido utilizadas apenas para supressão tributária.

Os pagamentos a associados pessoa jurídica estão relacionados no Anexo IV, consolidados mensalmente.

Como bem destacado no voto condutor do Acórdão n.º 9202-009.252, de 19 de novembro de 2020, são irrelevantes as designações adotadas pelas partes contratantes, bem como suas percepções sobre os conceitos envolvidos.

No verso da Proposta de Associação à Dinastia Soluções Financeiras, consta expressamente (por exemplo, e-fls. 1410 e 1798):

Resumo das Condições Gerais da Proposta de Associação à Dinastia Soluções Financeiras

1) A presente Proposta de Associação tem como finalidade a Adesão como Associado ao sistema de marketing de rede Dinastia Soluções Financeiras, administrado por Delta Red Marketing, Associação Interativa e Treinamento Ltda., empresa constituída para a promoção, administração, consultoria e treinamento de seus associados em marketing aplicado no mercado de serviços financeiros.

2) A adesão do Associado Duplicador à Dinastia Soluções Financeiras, ocorrerá com a efetiva quitação da 1ª (primeira) mensalidade de associação, conforme os valores estabelecidos pela Dinastia.

3) Todo associado cadastrado na Dinastia será considerado automaticamente um Associado Duplicador da Dinastia com o direito de intermediar a associação de novos associados à Dinastia Soluções Financeiras, bem como participar do Programa Dinastia de Remuneração, de acordo com as regras estabelecidas no Manual de Marketing Construindo sua Dinastia.

(...)

7) Delta Red Marketing, Associação Interativa e treinamento Ltda., é responsável pela Administração da Dinastia Soluções Financeiras, pelo pagamento (através de cheque nominal ou depósito em C/C) aos Associados Duplicadores dos bônus estabelecidos no Programa Dinastia de Remuneração, de acordo com as regras estabelecidas no Manual de Marketing Construindo sua Dinastia, pelo fornecimento de mapas e extratos periódicos, de material didático, e pelo controle do recebimento das mensalidades pagas pelos associados.

8) Delta Red Marketing, Associação Interativa e treinamento Ltda., é responsável pela emissão e envio aos associados da ficha de compensação bancária para o pagamento das mensalidades de associação à Dinastia Soluções Financeiras.

(...)

10) Pessoa jurídica cadastrada como associada à Dinastia, independente do ramo de atividade, será considerada como Associado Duplicador e deverá encaminhar os documentos que comprovem estar legalmente constituída. Entidades filantrópicas, sem fins lucrativos, estão isentas do pagamento das mensalidades de associação. Qualquer pessoa jurídica cadastrada, exceto entidades filantrópicas, deverá indicar nesta proposta a pessoa física responsável pela associação, a qual será incluída nos benefícios estabelecidos na apólice Vida em Grupo e/ou Acidentes Pessoais Dinastia, de acordo com os critérios estabelecidos nos itens 4, 5 e 6 acima descritos.

11) Ocorrerá a rescisão da presente proposta de associação à Dinastia Soluções Financeiras, Independente de notificação, com o consequente cancelamento de seus direitos estabelecidos nesta proposta de associação e no Manual Construindo sua Dinastia, nas seguintes hipóteses:

- a) se qualquer um dos cheques dados no pagamento da associação à presente proposta ou no pagamento das mensalidades pelo associado forem sustados ou devolvidos por insuficiência de fundos ou conta encerrada;
- b) após 30 dias de atraso no pagamento da mensalidade de associação à Dinastia;
- c) se o associado descumprir qualquer das cláusulas estabelecidas no Estatuto e Regulamento previsto no Manual Construindo sua Dinastia.

No caso concreto, a própria recorrente reconhece que oferece “associação interativa” a possibilitar aos associados o estabelecimento de rede autônoma, sua dinastia de associados, passando o associado a ter direito ao repasse, por parte da recorrente, de parcela da mensalidade paga pelos associados da rede autônoma, conforme regras do Manual Construindo sua Dinastia, sendo a mensalidade por ela recebida composta pela remuneração de titularidade da recorrente e dos valores a serem repassados de titularidade dos associados por desenvolvimento de atividades junto aos demais associados de sua rede autônoma (sua própria Dinastia) e a considerar todos os níveis e de acordo com a antiguidade da mensalidade paga.

A estrutura em tela, entretanto, só é vantajosa, como destaca a fiscalização e como aflora de forma inequívoca no **Manual Construindo sua Dinastia válida a partir de 01/12/2006** (e-fls. 1370/1408, ver vigência na observação ao final das e-fls. 1408), para aquele que atue em prol da recorrente e em especial no sentido de ampliar e manter a rede de associados, sendo para tanto remunerado e havendo inclusive distribuição de prêmios em dinheiro para quem conseguir trazer novos membros, dentro de regras pré-estabelecidas. A alegação da recorrente de mera centralização para cobrança, cálculo e repasse aos legítimos titulares em multinível não convence, sendo nítido o caráter de remuneração por serviços prestados à recorrente, uma vez que a estrutura comercial adotada tem propósito, razão de existir e razão de persistir na agregação de novos associados, ainda que nenhum associado esteja obrigado formalmente a implementar sua própria dinastia.

Note-se que a mesma fiscalização ensejou o processo n.º 10980.725667/201317, referente ao “lançamento de contribuições sociais previdenciárias Debcad n.º 51.047.1013 parte segurados (e-fls. 23/38) e Debcad n.º 51.047.100-5 parte patronal (e-fls. 3/22) incidentes sobre pagamento de bonificações aos associados da empresa, considerados pela fiscalização como segurados contribuintes individuais, compreendendo o período de 01/2009 a 12/2012”, conforme descreve o relatório do Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2301-005.126, de 13 de setembro de 2017, sendo que a mesma valoração da situação concreta, ainda que para período posterior, foi adotada pelo voto condutor do referido Acórdão, transcrevo:

Pela longa exposição acerca das atividades desenvolvidas pela empresa no recurso interposto, observa-se que, para seu o funcionamento é indispensável a associação de seus membros, bem como que esses associados busquem atrair novos associados, e assim sucessivamente, aumentando, cada associado, a sua rede, o que, por consequência, aumenta a própria sociedade (e seus resultados).

Apesar da alegação da empresa de que nenhum associado é compelido a formar sua própria rede de associados, sem esse componente, a "engrenagem" do sistema resta imperfeito e não alcançaria seus propósitos.

Quanto maior a rede de associados vinculados a um associado "matriz", maior será a "dinastia" desse associado, ou seja, maior seu reconhecimento dentro da entidade e maior sua retribuição financeira.

Portanto as atividades de marketing desenvolvidas pelos associados em busca de novos agregados à rede, nada mais é do que prestação de um serviço à empresa Delta Red.

Destaco alguns excertos extraídos dos documentos juntados pela autoridade fiscal que demonstram tal situação:

- O primeiro objetivo do associado Dinastia é ser reconhecido pelo trabalho desenvolvido, ao atingir a sua qualificação como Associado qualificado a 45% no Programa Dinastia de Remuneração, (fl. 7822)

- A DINASTIA confere aos Associados AINSF DELTA RED, reconhecimento pela extraordinária capacidade de transformar situações e vencer circunstâncias com a consequente conquista de seus objetivos e sonhos. Seus compromissos com o desenvolvimento da Dinastia, suas atitudes com sua linha descendente e sua natural liderança são características que os tomam especiais, (e-fl. 7826)

- o associado duplicador orientado e apoiado por seu próprio Associado Duplicador Direto, desenvolve como agente de marketing autônomo, sua própria rede de Associados através da apresentação da Proposta da Dinastia, (fl. 8334)

- Uma vez cadastrado como Associado Duplicador da Dinastia, você recebe um número código exclusivo. Através deste número será efetuada a conexão de todas as pessoas associadas por você à Dinastia, direcionando-lhe os resultados decorrentes da associação desse novos Associados e também das redes desenvolvidas por eles, (...) (e-fl. 8336);

- Qual é a condição para que eu receba normalmente as bonificações pelo desenvolvimento da minha Dinastia?

Ser um Associado Duplicador, estar em dia com o recolhimento mensal de sua associação à Dinastia e em situação regular com as regras do Programa Dinastia de Remuneração. (...) (e-fl. 8353)

Pelo exposto, fica demonstrado que a atividade desenvolvida pelos associados, na captação de novos associados ao sistema, caracteriza-se como uma prestação de serviços de marketing à Delta Red (laborando pela venda do produto "seguro de vida").

Assim, as verbas recebidas em decorrência dessa prestação de serviços (bonificações) enquadram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias, de acordo com o disposto nas Leis 8.212/1991 e 10.666/2003:

(...)

Em sessão de 27/06/2017, a CSRF julgou Recurso Especial que tratava da incidência de contribuições previdenciárias na prestação de serviços de "marketing multinível":

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

"MARKETING MULTINÍVEL". SISTEMÁTICA DE VENDAS. REMUNERAÇÃO A TÍTULO DE BÔNUS/PRÊMIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Os bônus/prêmios pagos aos distribuidores, pelas vendas e divulgação dos produtos da empresa por meio da sistemática de ampliação da rede de distribuição ("marketing multinível"), têm natureza remuneratória, caracterizando-se os respectivos beneficiários como contribuintes individuais. (Acórdão 9202-005.548 Processo 12448.730831/201362 Contribuinte: Forever Living Products Brasil Ltda)

Em relação ao lançamento a caracterizar vínculo de trabalho com pessoas físicas integrantes de pessoas jurídicas, conforme Relatório Fiscal e documentos carreados aos autos

pela fiscalização, não havia qualquer alteração na forma de prestação dos serviços pelos associados, exceto emissão de Nota Fiscal de Prestação de Serviços, sendo que para o associado duplicador de maior compromisso e liderança em razão do atingimento de **produção** apta a qualificá-lo como Associado Antares a prestação de serviços via interposição de pessoa jurídica era exigência obrigatória, como revela o próprio material da recorrente intitulado "Manual de Marketing Construindo Sua Dinastia" (e-fls. 1370/1408, edição do **Manual Construindo sua Dinastia válida a partir de 01/12/2006**, conforme observação ao final da e-fl. 1408), documento invocado na Proposta de Associação à Dinastia Soluções Financeiras como a ser de pleno conhecimento daquele que se associa, revela ser exigência da recorrente a constituição de pessoa jurídica para a percepção do bônus Omni-Cycle (e-fls. 1392):

São requisitos para participar do Omni-Cycle:

(...)

3º Foco, Compromisso:

O Omni-Cycle é uma recompensa especial da Dinastia aos seus Líderes Comprometidos e Leais. É portanto um benefício extra, especial, exclusivo daqueles que demonstrem em atos que assumiram a proposta da Dinastia, não apenas como uma fonte alternativa de renda. Assumiram como Missão! A Missão de exercer sobre a vida de seus Associados uma influência dramaticamente positiva através de seu exemplo de Compromisso, Atitude e Liderança.

4º Constituição de Pessoa Jurídica:

Todo Associado Duplicador qualificado, ao atingir sua qualificação para o recebimento do bônus Omni-Cycle, deverá obrigatoriamente constituir-se e cadastrar-se na Dinastia como Pessoa Jurídica, através de empresa legalmente constituída para este fim. Caso o 1º titular da rede esteja impedido de constituir Pessoa Jurídica em seu nome, deverá proceder a abertura da empresa em nome do 2º titular da rede.

Uma vez atendidas as pré-qualificações em vigor, esses Associados, devidamente cadastrados como Pessoas jurídicas, têm em sua Proposta de Associação com a Dinastia, a característica de prestadores de serviços em Marketing de Rede, voltados para o consumo ou distribuição de produtos ou serviços, aplicado no mercado de serviços financeiros, venda direta ou associação de pessoas, devendo emitir mensalmente as Notas Fiscais de Prestação de Serviços correspondentes aos valores recebidos da Dinastia.

As razões recursais não confessam a exigência, mas atestam tratar-se da situação de fato e que, no entender da recorrente, teria sido reconhecida enquanto tal apenas pelo Manual de 2013, ou seja, após a ocorrência dos fatos geradores em tela. A regra acima, contudo, foi transcrita do manual vigente a partir de 01/12/2006 (e-fls. 1370/1408, edição do **Manual Construindo sua Dinastia válida a partir de 01/12/2006**, conforme observação ao final da e-fl. 1408; ver e-fls. 1392), não constando apenas no Manual de 2013 (DOC. 11 da Impugnação: invocado nas e-fls. 1574 e constante das e-fls. 1943/1984, edição do **Manual Construindo sua Dinastia válida a partir de 01/01/2013**, conforme observação ao final das e-fls. 1984; ver e-fls. 1967) e, como revela uma simples leitura, não se trata de mero reconhecimento de situação de fato anterior.

Os elementos constantes dos autos possibilitam a convicção de que, em relação ao lançamento a caracterizar vínculo de trabalho com pessoas físicas integrantes de pessoas jurídicas (levantamentos PJ e PJ2), a fiscalização demonstrou que a pessoa jurídica era interposta

de forma artificial para a formalização do pagamento da remuneração dos contribuintes individuais em detrimento das contribuições previdenciárias, situação que não se confunde com a de um advogado sócio de escritório de advocacia, sendo conclusivo o seguinte ponto muito bem destacado pela autoridade lançadora:

Um ponto que pode ser observado em todas as propostas de associação (Anexo III) é a inexistência de pessoa jurídica nos campos "ASSOCIADO DUPLICADOR DIRETO (ADD)" e "ASSOCIADO TREINADOR (AT)". Tais campos são destinados a associados mais experientes, que são responsáveis pelo sucesso do novo membro da rede. Seria normal aparecer um associado pessoa jurídica, mas isso não ocorre. Todos os associados são tratados internamente como pessoa física.

O Anexo III agrega as propostas de associação das pessoas jurídicas que receberam pagamentos entre 2008 e 2012 com outros documentos relacionados a elas, em ordem decrescente da remuneração no período, tudo fornecido pelo sujeito passivo.

Por óbvio, não se trata da descaracterização da personalidade jurídica prevista no art. 50 da Lei n.º 10.406, de 2002 - Código Civil, mas de se reconhecer a prevalência da relação direta de trabalho autônomo havida entre a pessoa física e a recorrente, ou seja, constatou-se a existência da figura do segurado contribuinte individual, sendo para tanto irrelevante a motivação levantada pela fiscalização para qualificar a multa de ofício, bem como o seu cancelamento pela decisão recorrida. Além disso, o disposto no art. 129 da Lei n.º 11.196, de 2005, pressupõe uma regular atuação da pessoa jurídica, mas, na hipótese dos autos, evidenciou sua irregular interposição, a ocultar o vínculo direto dos trabalhadores autônomos para com a contratante.

No que toca à alegação de que diversos associados já sofreram desconto da contribuição pelo teto máximo do salário-de-contribuição ou já a recolheram, não havendo que se exigir a prova do §6º do art. 67 da IN n.º 971, de 2009, na qualificação da qualidade de segurado contribuinte individual em lançamento de ofício, temos de ponderar que a prova em questão compete sim à recorrente, por se tratar de natural desdobramento do disposto no §5º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, sendo este o fundamento legal da norma explicitada no §6º do art. 67 da IN RFB n.º 971, de 2009. Logo, na ausência de tal prova, não há que se falar em apropriação no lançamento de contribuições recolhidas pelos segurados e a já repercutir em seus benefícios.

Quanto às alegações a pressupor não existir lei a obrigar a arrecadação e recolhimento da retenção dos contribuintes individuais, inexistindo norma a excluir a responsabilidade do contribuinte individual ou a determinar sub-rogação do retentor, e de se pressupor ser o caso análogo ao tratado no Parecer SRF n.º 1, de 2002, sendo inaplicável o §5º do artigo 33 da Lei n.º 8.212, de 1991, devemos ponderar que o art. 4º da Lei n.º 10.666, de 2003, estabelece que a empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo. Além disso, reitera-se que, por força do art. 13 da Lei n.º 10.666, de 2003, a determinar que se aplicam ao disposto na Lei n.º 10.666, de 2003, no que couber, as disposições legais pertinentes ao Regime Geral de Previdência Social, apresenta-se como manifestamente evidente a incidência, por direta previsão legal, do regramento veiculado no §5º do artigo 33 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Por fim, destaque-se que as alegações de nulidade já foram rejeitadas em sede de preliminar.

AIOA n.º 37.402.916-4. Descumprimento de obrigação acessória e mensuração. Multa mais benéfica. Não há lide em relação à multa dos Autos de Infração de Obrigação Principal, limitando-se o inconformismo da recorrente à multa constituída no AIOA n.º 37.402.916-4 (CFL 68). O Parecer SEI N.º 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho n.º 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991. Como decorrência lógica das premissas dessa interpretação, as multas conexas por descumprimento de obrigações acessórias relativas à apresentação de GFIP com incorreções ou omissões (multas CFL 68<sup>1</sup>, 69<sup>2</sup>, 85<sup>3</sup> e 91<sup>4</sup>) devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009, por apresentação de GFIP com incorreções ou omissões (CFL 78), eis que por esta absorvidas. Assim, o presente AIOA CFL 68 deve ser comparado como o AIOA CFL 78, previsto no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, de modo a se verificar o cabimento da retroação de penalidade mais benéfica, devendo se ponderar no cálculo eventuais AIOAs CFLs 69, 85 e 91 subsistentes. Destaque-se ainda que as anistias dos arts. 49 da Lei n.º 13.097, de 2015, e 1º da Lei n.º 14.397, de 2022, se referem à multa por atraso na entrega da GFIP e não à multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões.

## Conclusão

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do **Recurso de Ofício** e por CONHECER EM PARTE do **Recurso Voluntário**, deixando de conhecer o inconformismo relacionado a palavras consideradas ofensivas, e, na parte conhecida, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para determinar o recálculo da multa do AIOA n.º 37.402.916-4, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfico ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

<sup>1</sup> O CFL 68 refere-se à infração ao art. 32, IV, §5º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

<sup>2</sup> O CFL 69 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

<sup>3</sup> O CFL 85 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 1º e 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, combinado com o art. 219, §5º do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar a empresa cedente de mão de obra GFIP sem distinção de cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante dos serviços.

<sup>4</sup> O CFL 91 refere-se à infração ao art. 32, IV, § 1º e 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, combinado com o art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar GFIP em desconformidade com o respectivo Manual de Orientação e não se enquadrando a conduta nos CFLs 68, 69 e 85.