



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

Processo nº 10980.725667/2013-17
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2301-005.126 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrentes DELTA RED MARKETING, ASSOCIAÇÃO INTERATIVA E TREINAMENTO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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.

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

Não comprovada a prática de conduta dolosa pela empresa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias, inaplicável a multa qualificada de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado: I - em relação ao recurso voluntário, (a) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares; (b) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no tangente ao crédito tributário lançado nos levantamentos PF2 e PJ2; vencidos os conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Wesley Rocha, que davam integral provimento ao recurso voluntário; (c) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação às matérias "Impossibilidade de exigir da recorrente a retenção de 11% do contribuinte individual" e "Existência de múltiplos vínculos dos associados"; vencidos os conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha e Thiago Duca Amoni; II - por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício; vencida a relatora e o conselheiro Denny Medeiros da Silveira; os conselheiros João Maurício Vital e João Bellini Júnior votaram pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wesley Rocha.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Relatora

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Redator

EDITADO EM: 17/10/2017

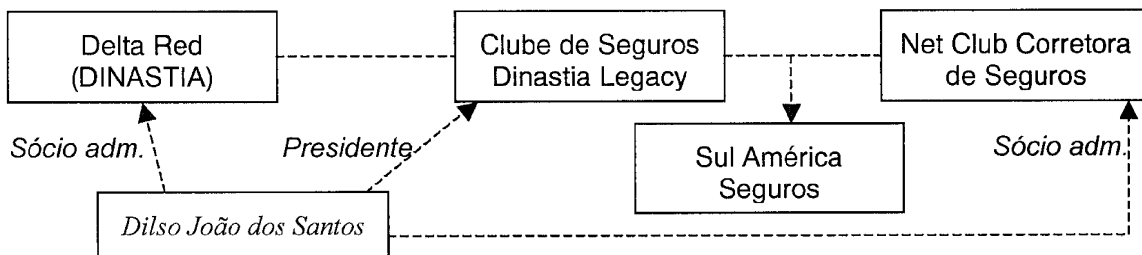
Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Fábio Piovesan Bozza, João Maurício Vital, Alexandre Evaristo Pinto, Denny Medeiros da Silveira, Wesley Rocha, Thigo Duca Amoni e João Bellini Júnior.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições sociais previdenciárias Debcad nº 51.047.101-3 - parte segurados (e-fls. 23/38) e Debcad nº 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, totalizando o valor de R\$ 44.794.113,59, consolidado em 14/08/2013.

Extrai-se do relatório fiscal (e-fls. 39/49) as seguintes informações:

Para explicar de forma simplificada como é realizado o negócio denominado DINASTIA Soluções Financeiras Ltda (<http://www.dinastiarede.com.br>), mostram-se abaixo as ligações primárias existentes entre o sócio-administrador Dilso João dos Santos e demais pessoas jurídicas:



(...)

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. (...)

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 Ofícios 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.

...

2.1. Segurado Contribuinte Individual

...

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.

...

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.

...

2.5. Associado Pessoa Jurídica Tributável

...

(...) Em vez da associação direta da pessoa física, a DINASTIA utiliza a associação da pessoa jurídica para tentar encobrir fatos geradores de contribuições sociais.

...

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.

...

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.

PESSOA FÍSICA			PESSOA JURÍDICA		
Nome	Período		Razão Social	Abertura	Período
João Aloisio Goerck	01/2008 a 06/2009	a	Goerck & Schuster Ltda CNPJ 10.889.625/0001-00	01/06/2009	07/2009 a 12/2012
Angelo Rafagnin	01/2008 a 02/2008	a	Rafagnin & Rafagnin Ltda ME CNPJ 09.327.953/0001-33	29/01/2008	03/2008 a 12/2012
Anderson Gessler	01/2008 a 10/2008	a	Anderson Gessler & Cia Ltda CNPJ 10.469.961/0001-01	11/11/2008	11/2008 a 12/2012
Giovani Pletsch	06/2008 a 07/2008	a	Giovani Pletsch & Cia Ltda CNPJ 09.645.554/0001-10	19/06/2008	08/2008 a 12/2012
Douglas Araujo Rosa	01/2008 a 09/2009	a	Douglas Araujo Rosa CNPJ 10.144.620/0001-58	14/07/2008	10/2009 a 12/2012
Délcio Rodrigues de Almeida	03/2008 a 10/2010	a	D R A Cursos e Treinamentos Ltda CNPJ 12.778.348/0001-93	21/10/2010	11/2010 a 12/2012
Wilson da Silva Felisberto	01/2008 a 04/2011	a	Wilson e Eliane Network Ltda ME CNPJ 13.534.236/0001-50	19/04/2011	05/2011 a 12/2012

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.

Mês	CPF/CNPJ	Nome	Remuneração
01/2009	902.883.860-00	João Aloisio Goerck	1.900,98
02/2009	902.883.860-00	João Aloisio Goerck	1.581,80
03/2009	902.883.860-00	João Aloisio Goerck	1.531,15
04/2009	902.883.860-00	João Aloisio Goerck	1.733,63
05/2009	902.883.860-00	João Aloisio Goerck	1.517,37
06/2009	902.883.860-00	João Aloisio Goerck	1.405,94
07/2009	10.889.625/0001-00	Goerck & Schuster Ltda	5.771,34
08/2009	10.889.625/0001-00	Goerck & Schuster Ltda	5.660,43
09/2009	10.889.625/0001-00	Goerck & Schuster Ltda	5.661,78
10/2009	10.889.625/0001-00	Goerck & Schuster Ltda	6.342,26
11/2009	10.889.625/0001-00	Goerck & Schuster Ltda	6.095,48
12/2009	10.889.625/0001-00	Goerck & Schuster Ltda	6.206,78

O trabalho executado por João Aloisio 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 Aloisio 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 é optante pelo Simples Nacional desde sua abertura. Consultando as informações dos sistemas da RFB, incluindo DASN - Declaração Anual do Simples Nacional e DEFIS - 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 Aloisio 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, FLÁVIO GOMES DE FIGUEIREDO - ME, CNPJ 03.454.070/0001-08, recebeu R\$ 4.243.750,47 entre 2008 e 2012, o que significa um faturamento médio mensal de R\$ 70.729,17, sem o auxílio de nenhum empregado.

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.

...

3. CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O presente procedimento fiscal não teve como objeto a análise da folha de pagamento da entidade, ficando restrito à constituição do crédito tributário decorrente dos pagamentos a associados, na condição de segurados contribuintes individuais.

Para determinação da base de cálculo das contribuições é necessário identificar a remuneração mensal de cada segurado. Tendo o sujeito passivo apresentado relação com todos os pagamentos de bônus aos seus associados, realizou-se o somatório mensal para cada associado, conforme Anexos I e IV.

A partir da remuneração mensal de cada contribuinte individual, pôde-se calcular a respectiva contribuição do segurado.

...

4. MULTA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A princípio, a multa aplicada é de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, conforme art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Nos fatos geradores relacionados ao levantamento PF2, aplicou-se a multa de 75%.

*Quando há ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, a multa é **duplicada (150%)**, nos termos do § 1º do citado art. 44, como foi o caso descrito neste Termo.*

...

De acordo com a definição estampada no art. 72 transcrito, verificou-se a existência de fraude à legislação tributária. A interposição de pessoa jurídica foi uma ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador, uma vez que não incide contribuição previdenciária sobre pagamento a pessoa jurídica.

A prova cabal da intenção do agente aparece na pág. 20 do documento "CONSTRUINDO SUA DINASTIA", onde DINASTIA impõe a constituição de pessoa jurídica aos associados que recebem os mais altos pagamentos de bônus.

Assim sendo, nos fatos geradores relacionados ao levantamento PJ2, aplicou-se a multa de 150%.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 8449/8552), que foi julgada parcialmente procedente pela DRJ/Rio de Janeiro I, sendo mantido o crédito tributário, apenas com a retificação do percentual da multa de ofício de 150% para 75% em relação ao Levantamento PJ2, nos termos do Acórdão nº 12-68.139 (e-fls. 8943/8970), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2012

EXPRESSÕES INJURIOSAS UTILIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO

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

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 descon sideração da personalidade jurídica para fins fisca is 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da decisão, a DRJ recorreu de ofício em virtude da exoneração do crédito em valor superior ao limite de alçada, previsto no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008 (exoneração de R\$ 3.158.230,03).

Cientificado em 11/09/2014 (e-fl. 8.973), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 06/10/2014 (e-fls. 8.975 a 9.016) em que alega, em apertada síntese, o que segue:

a) Necessidade de riscar nos autos de processo administrativo as injúrias promovidas pelo fiscal: sustenta que, apesar de ter sido dado provimento à solicitação da empresa nesse quesito, a DRJ concluiu pela impossibilidade de riscar dos autos expressões injuriosas por se tratar de processo eletrônico. Assim, requer novamente que sejam suprimidas as expressões "esquema" e "pirâmide" dos autos, na forma do § 2º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

b) Das atividades desenvolvidas pela Delta Red: neste tópico a recorrente busca explicitar o *modus operandi* da empresa especialmente para comprovar o tipo de relação que possui com seus associados, para demonstrar a improcedência da autuação fiscal.

c) Inexistência de prestação de serviço dos associados para a Delta Red - Não preenchimento dos requisitos legais para configuração do contribuinte individual: aduz, neste tópico, que a base de cálculo da contribuição previdenciária, de acordo com o art. 195 da Constituição Federal, só pode decorrer de relação de trabalho em função de uma prestação de serviço. Cita doutrina a respeito da matéria. Sustenta que não há prestação de serviços pelos associados à recorrente, sendo indevida a contribuição previdenciária lançada.

d) Do associado pessoa jurídica: Alega que não há impedimento legal para a constituição de pessoa jurídica; que essa constituição "de livre escolha por parte do "Associado" pessoa física, tem por objetivo unicamente regularizar a situação jurídica dos próprios "Associados" vez que muitos deles, em razão do sucesso alcançado pela atividade desenvolvida, passam a exercer atividades relacionadas a marketing multinível como organização de eventos, palestras e seminários, tornando-se necessária a constituição de pessoas jurídicas para melhor organização de suas atividades."

Que o art. 129 da Lei 11.196/2005, deixa claro que a pessoa jurídica não pode ser desconsiderada para fins previdenciários, sendo, nesse ponto, nula a autuação.

d.1) Impossibilidade de aplicação do artigo 116 do CTN: Alega ser inaplicável esse dispositivo por falta de sua regulamentação, logo o auto de infração encontra-se eivado de vício de motivação do ato administrativo do lançamento, sendo nula a autuação.

d.2) Ausência de subsunção dos fatos à norma do art. 116 CTN: o recorrente afirma que o fato ocorrido (constituição das pessoas jurídicas) não subsume-se à norma anti elisiva prevista no art. 116 do CTN pela inexistência de dolo (reconhecida pela DRJ ao desqualificar a multa aplicada).

e) Da existência de retenções por parte dos segurados: pleiteia que, da contribuição previdenciária devida pelos contribuintes individuais lançada, sejam descontadas as contribuições QUE os associados já tenham sofrido como empregados, sob pena de lançamento de contribuição previdenciária acima do teto máximo do salário-de-contribuição.

f) Da nulidade por ausência de discriminação das pessoas físicas ao desconsiderar a existência das pessoas jurídicas: assevera que a autuação deve ser anulada em virtude do lançamento ter consignado os nomes das pessoas jurídicas desconsideradas;

g) Impossibilidade de exigir da recorrente a retenção de 11% do contribuinte individual: alega que a Lei 10.666/2003 não prevê sanção pela não retenção da contribuição previdenciária do contribuinte individual e que a decisão recorrida inovou na fundamentação legal aplicada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora

Recurso Voluntário

Verificada a tempestividade do recurso interposto, dele conheço e passo a sua análise.

Preliminares

Necessidade de riscar nos autos de processo administrativo as injúrias promovidas pelo fiscal

A matéria já foi apreciada e acolhida pela decisão de piso, dando-lhe provimento, motivo pelo qual entendo não caber a este colegiado nova manifestação sobre a matéria.

Não conheço do recurso nessa questão.

Da nulidade da autuação por ausência de discriminação das pessoas físicas pela desconsideração das respectivas pessoas jurídicas

Sustenta a recorrente que a autuação é nula, uma vez que no Levantamento PJ2 foram considerados como contribuintes individuais as pessoas jurídicas constituídas pelos associados e não diretamente os associados.

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993.)

A teor do art. 60 do mesmo diploma legislativo, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das retromencionadas não configuram nulidade, devendo ser sanadas se “resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso concreto, não se verifica quaisquer das irregularidades descritas acima, uma vez que a falta da relação nominal dos contribuintes individuais (sócios das pessoas jurídicas - estas sim, nominadas), são de conhecimento do recorrente, não lhe trazendo qualquer prejuízo, além de não influírem na solução do litígio.

Rejeito as preliminares.

Mérito

Atividades desenvolvidas pela empresa

Prestação de serviços pelos associados pessoa física

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte discorre sobre o funcionamento do trabalho da organização e das operações de marketing multinível, com o intuito de demonstrar a improcedência da autuação fiscal.

Para melhor apreciação dos pontos trazidos pelo recorrente, transcreve-se os seguintes excertos da sua manifestação:

Como a Delta Red trabalha com sistema de marketing multinível, sua atuação se dá de forma diferenciada de outras empresas. O

sistema de rede formado pela Delta Red conta com diversos núcleos autônomos (as redes), que são desenvolvidos por pessoas físicas e jurídicas, que são classificadas em uma destas categorias:

<i>Categoria</i>
<i>AINSF Delta Blue - possui 5 qualificações diferentes</i>
<i>AINSF Delta Red</i>
<i>Omni-Cycle</i>

Cada pessoa física e jurídica é responsável autonomamente pelo desenvolvimento de sua rede. Cada rede dessas, não importa o seu nível, tem direito, de acordo com as regras do Manual Construindo sua Dinastia, ao repasse, por parte da Delta Red, de parcela da mensalidade paga pelos Associados, conforme referido no manual:

...

A arrecadação das mensalidades, o cálculo e posterior repasse aos Associados fica a cargo da Recorrente, que dispõe do software e do sistema de informações global necessários para efetuar o cálculo dos repasses. A diferença entre o valor arrecadado e os repasses feitos aos associados é apropriado como receita efetiva na contabilidade pela Recorrente, pois cabe a ela apenas essa diferença.

...

É possível também apresentar os rendimentos do ponto de vista do Associado.

A Delta Red trabalha na área de prestação de serviços de consultoria financeira e de marketing multinível. Ela oferece a oportunidade às pessoas para, através de Associação, usufruírem de benefícios de Seguro de Vida, auxílio funeral, auxílio viagem e descontos em Farmácias conveniadas. As pessoas podem se associar, pagar a mensalidade e usufruir dos benefícios, ou podem agregar outras pessoas, criando sua própria rede, sua DINASTIA.

Deve ficar claro que cada Associado, que tiver interesse, pode criar a sua própria Dinastia e colher resultados dela decorrentes. Ninguém é obrigado a desenvolver a rede, podendo apenas usufruir os benefícios que a Associação lhe garante.

Para aquelas pessoas que resolvem desenvolver sua própria rede são criadas várias oportunidades de ganho, em uma escala que varia de acordo com o número de pessoas que participam de sua rede. Assim, o Associado pode auferir inicialmente de 25% a 45% do valor das mensalidades pagas dentro da sua rede, o qual é denominado de "AINSF Delta Blue". Posteriormente pode atingir as qualificações de "AINSF Delta Red" e "Omni-Cycle", de acordo com a seguinte estrutura:

4. Omni-Cycle			5% (Participação Global)
3. AINSF Delta Red			Liderança de 2,5% a 15%
2. AINSF Delta Blue			
Volume de Associações	Ganho	Qualificação Delta Blue	
De 1 a 4 Associados	25%	AINSF 1 Estrela	
De 5 a 11 Associados	30%	AINSF 2 Estrelas	
De 12 a 34 Associados	35%	AINSF 3 Estrelas	
De 35 a 80 Associados	40%	AINSF 4 Estrelas	
Acima de 81 Associados	45%	AINSF 5 Estrelas	
1. Associação Provisória			25% (para o Duplicador Direto) 25% (Bônus Treinador)
Ganho sobre a associação provisória, direta ou indireta, conforme regulamento do Programa de Remuneração, estabelecido no Manual Construindo sua Dinastia			

...

(...) Para garantir a operação do sistema, a Delta Red fica responsável por receber e administrar o repasse desses valores que são de titularidade dos "Associados Duplicadores", pois sem esta centralização financeira em uma empresa ficaria inviável desenvolver o marketing multinível.

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 tornam 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:

Lei 8.212/1991:

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

...

V - como contribuinte individual:

...

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

...

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

...

III - 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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

...

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

...

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

...

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

...

Lei 10.666/2003:

Art. 4º Fica a empresa 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 até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

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)

Do associado pessoa jurídica

O associado, ao atingir a qualificação para recebimento do bônus Omni-Cycle (5% participação global), ou seja, uma remuneração mais expressiva, estava obrigado a constituir uma pessoa jurídica e a emitir Notas Fiscais de Prestação de Serviço correspondentes aos valores recebidos da Dinastia (e-fl. 8351), conforme descrito acima no relatório.

Todavia, de acordo com o relatório fiscal da autuação e documentos comprobatórios anexados aos autos, não havia qualquer alteração na forma de prestação dos serviços desses associados, exceto pela emissão de NFS.

Desta forma, entendeu a autoridade fiscal, que as pessoas jurídicas foram constituídas com o único intuito de sonegar do fisco o conhecimento de segurados obrigatórios da Previdência Social, portanto desconsiderou a personalidade jurídica das empresas constituídas e reconheceu suas bonificações como remunerações pagas a contribuintes individuais. Destaco o seguinte trecho do relatório fiscal:

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.

Pelo conjunto probatório trazido aos autos, entendo que deva ser mantida a autuação lavrada sobre as remunerações pagas por meio de interpostas pessoas jurídicas.

Como bem ressaltado pelo auditor fiscal, a prestação dos serviços era sempre feita pela pessoa física, portanto as considerações descritas no tópico acima, sobre a prestação

dos serviços dos associados à empresa, aplicam-se aos associados pessoas jurídicas para fins previdenciários.

Com relação à suposta impossibilidade de aplicação do art. 116 do CTN, como explicitado pelo acórdão recorrido, a norma legal invocada é plenamente eficaz, não sendo causa de nulidade da autuação. Ademais, a comprovação de uso de interpostas pessoas jurídicas com o intuito de sonegação, subsume-se à norma invocada.

Existência de múltiplos vínculos dos associados

O recorrente pleiteia que sejam descontadas das contribuições previdenciárias lançadas a cargo dos segurados, aquelas que os associados já tenham sofrido na condição de empregados de outras empresas, a fim de evitar que o lançamento da contribuição previdenciária ultrapasse o limite máximo do salário-de-contribuição previsto na legislação.

Aqui, importa destacar que cabe ao segurado, que possua múltiplos vínculos, informar à empresa que prestar serviços, que já sofreu o desconto das contribuições e sobre qual salário-de-contribuição, conforme disposto no art. 67 da IN RFB 971/2009 (e destacado pela decisão da DRJ).

Não havendo tal informação, a retenção deverá ser feita sobre o total da remuneração percebida pelos segurados, respeitado o limite máximo do salário-de-contribuição previsto no § 5º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Impossibilidade de exigir da recorrente a retenção de 11% do contribuinte individual:

Afirma a recorrente que a Lei 10.666/2003 não previu sanção à empresa pela falta de retenção em época própria das contribuições previdenciárias, portanto, não poderiam ser-lhe exigidas contribuições não retidas.

Invoca a adoção do Parecer Normativo Cosit 1/2002.

A Lei 10.666/2003 prevê em seu art. 4º 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.

Daí decorre sua responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelos contribuintes individuais.

A DRJ, ao invocar o § 5º do art. 33 da Lei 8.212/91, apenas esclarece que tal regra é aplicável às contribuições previdenciárias, mesmo que não haja vinculação expressa em lei, não havendo que se falar em "inovação nos fundamentos jurídicos da autuação", como postula a recorrente.

Acerca da solicitação de aplicação por analogia do Parecer Cosit 1/2002, entende-se ser incabível, uma vez que aquele dispositivo trata da legislação do Imposto de Renda Pessoa Física, que possui sistemática diversa da adotada pelas contribuições previdenciárias, na qual não há uma declaração anual de ajuste efetuada pelo próprio beneficiário, como no caso do IR.

Pelo exposto, entende-se que não assiste razão ao recorrente.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício foi interposto pela DRJ/Rio de Janeiro I em decorrência do valor exonerado do crédito tributário (R\$ 3.158.230,03) referente à redução da multa de ofício aplicada.

Conforme excertos do voto da DRJ a multa qualificada (de 75% para 150%) não procede pois não teria ficado comprovada a prática de conduta dolosa pelo sujeito passivo (sonegação, fraude ou conluio), com relação à constituição das pessoas jurídicas.

27. 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 Sr. 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.

A multa qualificada está prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Referidos dispositivos tratam das figuras da sonegação, fraude e conluio, nos seguintes termos:

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

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

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No caso dos autos, a imposição de 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.***") e a instrução para emissão de notas fiscais de prestação de serviços correspondentes aos valores recebidos através da recorrente ("***devendo emitir mensalmente as Notas Fiscais de Prestação de Serviços correspondentes aos valores recebidos da Dinastia***"), conforme documentos acostados aos autos, apresenta-se como conduta fraudulenta, com o claro intuito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias.

Como bem ressaltado no relatório fiscal, a imposição de constituição de pessoa jurídica a associados que atingem determinado nível na escala da empresa demonstra a intenção de dificultar o conhecimento desses rendimentos pelo fisco.

Portanto, dou provimento ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada incidente sobre o Levantamento PJ2, de 75 % para 150%.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos interpostos, para rejeitar as preliminares do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento e para dar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Wesley Rocha - Redator Designado

Com a *máxima vênia* divirjo da Relatora quanto à aplicação da multa qualificada.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso de Ofício contra a decisão da DRJ que não manteve a multa qualificada do auto de infração, no percentual de 150%, sendo aplicado a multa de 75%.

Nesse sentido, comungo da interpretação dada pela decisão de primeira instância, onde entendeu que não houve sonegação, fraude ou conluio, em relação específica à constituição das "pessoas jurídicas associadas" para burlar o fisco ou obter benefício com a operação praticada. A multa no caso é devida, pois não houve o devido recolhimento do tributo em questão. Contudo, o requerimento para elevá-la é que não subsiste.

O fato da contribuinte condicionar aos seus associados a imposição de constituir pessoas jurídicas para obter valores maiores na escala de projeção de ganhos da empresa, não faz presumir a fraude ao fisco, pois já nas operações feitas pelos associados pessoas físicas não havia nenhum recolhimento da obrigação tributária. Logo, se existia alguma omissão no recolhimento da Contribuição devida, esse já derivava do período anterior à constituição de pessoa jurídica associada. Isso por si só não gera agravamento na condição pré-estabelecida pela fiscalização, como requer a Fazenda quando da condição de constituição de pessoa jurídica para participar dos ganhos maiores da empresa.

A imposição da empresa condicionar ganhos maiores à criação de pessoa jurídica não é por si só um agravante, pois não restou claro a intenção de lesar o fisco, bem como existia a faculdade do associado, pessoa física, estar participando ou não dessa nova

modalidade para aumento nos ganhos financeiros e percentuais proporcionados pela contribuinte. O associado não recebe nenhuma "penalização" por permanecer como associado pessoa física, pelo menos ao que consta dos autos.

Nesse sentido, a legislação que descreve como sendo conduta indevida nos casos de dolo, fraude ou conluio estão estabelecidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, já transcrita pela relatora.

Assim, a conduta descrita pela fiscalização não se amolda às previsões dos artigos citados, já que essas previsões legais não tipificam como crime a modalidade realizada pela contribuinte, não havendo intuito de "encobrir" fato gerador do tributo.

No presente caso não ficou caracterizada pelo fisco, de forma firme e cabal, que a imposição feita pela Contribuinte ao associado pessoa física tivesse o condão de burlar a fiscalização omitindo o fato gerador.

Portanto, ausentes os motivos previstos no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 que determinam o lançamento tributário com multa qualificada, entendo pela manutenção da decisão da DRJ de origem, devendo ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

Sendo assim, voto por conhecer do Recurso de Ofício mas NEGÓ PROVIMENTO, no que diz respeito à multa qualificada.

Conselheiro Wesley Rocha - Redator Designado