



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.729375/2018-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.322 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2023
Recorrente AVON COSMETICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO JUDICIAL. OBJETOS COMUNS. UNIDADE DE JURISDIÇÃO. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. RENÚNCIA. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 1. APLICÁVEL.

Antes ou após o lançamento de ofício, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, com o mesmo objeto do processo administrativo importa renúncia ao contencioso fiscal. Logo, quando for o caso, resta ser apreciada tão somente a matéria distinta daquela que será decidida judicialmente.

PAF. LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADOS. EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. MARKETING MULTINÍVEL. MÉTODO. VENDA. DIVULGAÇÃO. PRÊMIOS E BÔNUS. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

Os bônus e prêmios pagos ou creditados aos distribuidores, pela vendas e/ou divulgação dos produtos mediante ampliação da rede de distribuição - *marketing multinível* - têm natureza remuneratória, caracterizando-se os respectivos beneficiários como contribuintes individuais. Afinal, independentemente da denominação dada pelo contribuinte, dita modalidade comercial carrega uma rede de trabalhadores e a respectiva remuneração pelo serviço prestado.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADOS. EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. PRÊMIOS E BÔNUS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. OBRIGATORIEDADE.

Os prêmios e bônus pagos ou creditados aos segurados empregados e contribuintes individuais traduzem salário de contribuição da CSP patronal devida.

REVENDEDORAS AUTONOMAS DE PRODUTOS.

Os valores pagos pela contribuinte e recebidos pelas pessoas físicas revendedoras, equiparadas a pessoas jurídicas, conforme orientação da RFB, não são “remuneração variável”, percebida no bojo de uma prestação de serviços, sujeita a incidência de contribuição previdenciária, mas, sim, valores recebidos no contexto desta específica relação empresarial.

REFORMA TRABALHISTA. LEI Nº 13.467/2017. FATO GERADOR PRETÉRITO. RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

Regra geral, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Logo, inaplicável o instituto da retroatividade benigna quando as circunstâncias fáticas não se subsumirem aos preceitos estabelecidos pelo art. 106 do CTN.

OUTRAS CONTRIBUIÇÕES. TERCEIROS. ENTIDADES E FUNDOS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO. EMPREGADOS. RECOLHIMENTO. EMPREGADOR. OBRIGATORIEDADE.

A remuneração paga ou creditada aos segurados empregados traduz base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos, cabendo ao empregador efetivar o respectivo recolhimento.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para; (1) por maioria de votos, cancelar o crédito correspondente às contribuintes individuais, revendedoras de vendas. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator) e Rodrigo Duarte Firmino, que negaram-lhe provimento; (2) por voto de qualidade, manter o lançamento correspondente aos contribuintes individuais, executivas de venda. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado), que deram-lhe provimento. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Diogo Cristian Denny.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)
Diogo Cristian Denny - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e aquelas destinadas ao RAT/GILRAT e a terceiros, entidades e fundos.

Lançamento

A Recorrente deixou de recolher as contribuições devidas incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, motivo por que foi constituído o crédito aqui contestado, conforme se vê nos excertos do Relatório Fiscal e dos Autos de Infração, que ora transcrevemos:

Relatório Fiscal (processo digital, fl. 39):

2. Conforme será descrito no decorrer do presente relatório fiscal verificou-se que a empresa:

a) Informou em GFIP alíquotas equivocadas relativas ao SAT/RAT (GILRAT – Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho) no seu estabelecimento Matriz (CNPJ final 0001-57), que reduziram o valor devido à Previdência Social calculado pelo sistema SEFIP e efetuou seus recolhimentos com base nessa informação errada.

b) Remunerou indiretamente trabalhadores, através de premiações, bonificações e programas de incentivo trabalhadores, seja na qualidade de segurados empregados, seja na qualidade de trabalhadores contribuintes individuais autônomos, sem que informasse tais valores nas respectivas bases de cálculo da GFIP, nem efetuasse os respectivos recolhimentos em GPS.

Autos de Infração (processo digital, fls. 2, 5 e 18 a 20):

1. Patronal e SAT/GILRAT:

INFRAÇÃO: VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

[...]

Contribuição devida 39.092.364,06

INFRAÇÃO: PRÊMIOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

[...]

Contribuição devida 5.143.933,07

INFRAÇÃO: GILRAT DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO

[...]

Contribuição devida 6.444.304,48

INFRAÇÃO: GILRAT SOBRE PRÊMIOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

[...]

Contribuição devida 709.115,60

2. Terceiros, entidades e fundos:

INFRAÇÃO: INCRA - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PRÊMIOS

[...]

Contribuição devida 51.439,21

INFRAÇÃO: SEBRAE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PRÊMIOS

[...]

Contribuição devida 154.317,88

INFRAÇÃO: SENAC - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PRÊMIOS

[...]

Contribuição devida 257.196,56

INFRAÇÃO: SESC - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PRÊMIOS

[...]

Contribuição devida 385.794,88

INFRAÇÃO: SALÁRIO-EDUCAÇÃO - FNDE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS SOBRE PRÊMIOS

[...]

Contribuição devida 642.991,53

(Destaques no original)

Impugnação

Inconformada, a Contribuinte apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 15-46.424 - proferida pela Delegacia da Receita Previdenciária em Salvador/BA (processo digital, fls. 894 e 895:

- “Os autos de infração são inválidos em razão da ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, haja vista (ii.1) que não foi apurado o crédito tributário com base nos pagamentos feitos aos funcionários/autônomos (fato gerador da Contribuição Previdenciária), mas, sim, com base nos registros contábeis da empresa, e, por consequência, (ii.2) não houve a identificação dos beneficiários e o momento da distribuição da bonificação, assim como não ocorreu a apuração acurada dos valores individualmente recebidos”;
- “Os autos de infração são inválidos também, pois não houve comprovação de que todos os prêmios/incentivos pagos aos contribuintes individuais estão relacionados ao desempenho, bem como não houve segregação entre os incentivos atrelados a desempenho e os incentivos que não possuem vínculo de performance. Por conta disso, nota-se que os autos de infração foram lavrados com base em procedimento fiscal superficial em desrespeito ao princípio da verdade material”;
- “Os valores pagos aos empregados da Impugnante foram realizados de maneira eventual, de modo que não possuem natureza salarial, não sendo, portanto, tributáveis pelas contribuições previdenciárias e de terceiros (SENAC, SESC, INCRA, SEBRAE e FNDE). Ainda que tais pagamentos fossem habituais, eles não

deveriam integrar a remuneração dos empregados para fins de encargos previdenciários”, conforme dispõe a Lei nº 13.467/17;

- “Quanto aos valores pagos aos contribuintes individuais (revendedores), a relação entre a empresa e os revendedores não caracteriza prestação de serviços, mas, sim, uma relação comercial. Ademais, muitos dos pagamentos não são atrelados ao desempenho dos profissionais, de modo que não são tributáveis pelas contribuições previdenciárias [...]”;
- “Ausência de equívoco na aplicação da alíquota do RAT, tendo em vista que a empresa tem decisão definitiva proferida pelo Poder Judiciário que lhe assegura o direito de aplicar a alíquota de RAT de 1%, a qual deve ser obedecida pelo Fisco, sob pena de ofensa à ‘coisa julgada’”;
- “Por fim, tendo em vista que a base de cálculo de incidência das contribuições de terceiros é a mesma para as contribuições previdenciárias, e em razão de ter sido demonstrado que os pagamentos auferidos não são tributáveis, requer-se o cancelamento do lançamento relativo às contribuições destinadas ao SENAC, ao SESC, ao INCRA, ao SEBRAE e ao FNDE”.

Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 890 a 925):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA. EMPREGADO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O fato gerador das contribuições previdenciárias é a prestação de serviços remunerados por segurados obrigatórios do RGPS.

Considera-se ocorrido o fato gerador relativo a empregado no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, e, em relação a segurado contribuinte individual, no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro.

GANHOS EVENTUAIS. LIBERALIDADE. CASUALIDADE. IMPREVISIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PACTO. PRESSUPOSTOS.

Os ganhos eventuais são os auferidos por mera liberalidade da empresa, sendo casuais, fortuitos, decorrentes de acontecimento incerto, não previamente ajustados, imprevistos e inesperados por parte do trabalhador, e que, portanto, não foram pactuados, combinados ou prometidos. Caso contrário, tem-se prêmio ou gratificação ajustada.

REFORMA TRABALHISTA. LEI nº 13.467/2017. FATO GERADOR PRETÉRITO. RETROAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

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

A Lei nº 13.467/2017 possui caráter modificativo do Direito e não se aplica a fatos geradores pretéritos.

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

Os bônus e prêmios pagos ou creditados 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.

DECISÃO JUDICIAL. GILRAT. RELAÇÕES JURÍDICAS DE TRATO CONTINUADO. TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA DA SITUAÇÃO JURÍDICA. GILRAT.

A contribuição para o GILRAT representa relação jurídica sucessiva, de trato continuado, consistente na relação nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada.

A decisão judicial que, regulando relações jurídicas sucessivas, de trato continuado, reconhece a inexistência do dever de pagar tributo permanece eficaz enquanto o substrato fático-normativo que a motivou permanecer o mesmo, fazendo coisa julgada em relação a essa situação jurídica.

Havendo modificação superveniente relevante no estado de fato ou de direito, a decisão que houver reconhecido a inexistência da obrigação tributária não terá eficácia para regular a nova situação jurídica surgida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação (processo digital, fls. 963 a 1.046).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 06/05/2019 (processo digital, fl. 960), e a peça recursal foi interposta em 05/06/2019 (processo digital, fl. 961), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço apenas parcialmente, ante a preclusão consumativa vista no presente voto.

Preliminares

Princípio da unidade de jurisdição

Alíquota aplicável ao SAT/GILRAT

A Recorrente impetrou a Ação Ordinária Declaratória nº 2006.34.00.022619-6/DF pretendendo obter tutela judicial para recolher a contribuição previdenciária destinada ao RAT/GILRAT à alíquota de 1% (um por cento), consoante se vê no excerto da Inicial, que ora transcrevo (processo digital, fl. 1.146):

1.13 A presente ação tem como objetivo obter a declaração do direito do autor de efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, calculada na alíquota de 1%, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, bem como obter a declaração do direito do autor a proceder à

compensação dos valores pagos a maior indevidamente (diferença entre e a alíquota de 2% e a alíquota de 1%).

Nesse pressuposto, manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 4 de março de 2020, quando mencionado julgamento foi convertido em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-000.827, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 1.063 a 1.067):

Dispositivo:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para instrução probatória, nos termos do voto da relatora.

Conclusão:

Em seu recurso voluntário, a recorrente transcreve trechos da sentença para contrapor os fundamentos da decisão da DRJ para rejeitar sua aplicação ao presente caso concreto e dos quais extrai que “a sentença reconheceu o direito ao recolhimento do SAT/RAT à alíquota de 1%”. No entanto, não trouxe aos autos cópia da aludida decisão judicial, indispensável para que este colegiado conheça o seu conteúdo e forme convicção acerca de sua aplicação ou não ao presente caso concreto, que não pode ser suprida por simples transcrições.

Note-se que o mencionado documento não está disponível para consulta no sítio do Tribunal Regional da 1ª Região.

Desse modo, considerando que sem a cópia da sentença, quaisquer outras discussões no sentido da aplicação daquela decisão transitada em julgado a este caso concreto são estéreis, já que sequer se sabe qual é o seu real alcance, em observância ao princípio da verdade material, voto no sentido da conversão do julgamento em diligência para que a autoridade preparadora intime a recorrente para que proceda à juntada aos autos de cópia integral da sentença proferida nos autos da Ação Ordinária de nº 2006.34.00.022619-6, que tramitou perante a Justiça Federal de Brasília, retornando os autos a este conselho posteriormente, uma vez cumprida a diligência, para prosseguimento do julgamento do recurso voluntário.

A Unidade demandada intimou a Contribuinte a apresentar a documentação exigida por meio da reportada Resolução, o que se sucedeu mediante a documentação carreada aos autos, de onde se extrai os seguintes excertos (processo digital, fls. 1.125 a 1.133):

1. RELATÓRIO.

Trata-se de ação de conhecimento, de rito ordinário, proposta por AVON COSMÉTICOS LTDA em face do INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS e da UNIÃO FEDERAL com o fito de obter a declaração do direito do estabelecimento matriz da Autora, CNPJ nº 56991441/0001-57, efetuar o recolhimento da contribuição destinada ao seguro contra acidente do trabalho – SAT considerando a alíquota de 1% (um por cento) e compensar os valores indevidamente pagos, correspondentes à diferença entre a alíquota devida, de 1% (um por cento), e a efetivamente paga, de 2% (dois por cento).

[...]

3. DISPOSITIVO

Por todo o exposto, **julgo os pedidos procedentes** para declarar o direito da Autora a recolher o seguro de acidente de trabalho de seu estabelecimento matriz, CNPJ nº 56991441/0001-57, na alíquota correspondente à atividade administrativa e de escritório e para condenar a Ré a restituir, mediante compensação, os valores indevidamente recolhidos a esse título – diferença entre a alíquota de 1% e a alíquota de 2% - no período que se inicia na competência março de 1997 e finda na competência de maio de 2007, inclusive.

A propósito, além da documentação requisitada - íntegra da sentença -, a Recorrente trouxe aos autos cópia integral do citado processo judicial - “Doc_Comprobatórios02

a “*Doc_Comprobatórios13*”, por meio dos quais se vê que dita decisão transitou em julgado favoravelmente à Recorrente (processo digital, fls. 1.134 a 4.350).

Nessa perspectiva, tratando-se de iguais objeto e pedido, restou configurada a prevalência da decisão judicial, implicando **renúncia à via administrativa** face ao princípio da unidade de jurisdição. No entanto, a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil deverá cumprir o decidido judicialmente, cancelando parcela do crédito constituído, eis que aplicável a alíquota de 1% (um por cento), e não de 2% (dois por cento), como entendeu a fiscalização.

Ademais, citado contexto já está pacificado por este Conselho mediante o Enunciado nº 1 de súmula da sua jurisprudência, assim referida:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim entendido, tocante à matéria, não conheço das alegações recursais.

Alegações remanescentes

Assim entendido, restaram em discussão as alegações acerca da nulidade da autuação, como também aquelas atinentes aos prêmios pagos ou creditados aos segurados contribuintes individuais e empregados, estes refletindo em terceiros, entidades e fundos.

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve e nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

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

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

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque, além de superficial, nele carente tanto a comprovação de habitualidade e correlação do prêmio pago aos empregados e contribuintes individuais respectivamente como a certeza e liquidez do respectivo crédito. Com efeito, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal (Termo de Início Procedimento Fiscal e Intimações subsequentes). Logo, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a Autoridade Fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 104 e seguintes).

A propósito, vale transcrever trechos da decisão de origem, que muito bem elucidam reportados fatos, nestes termos (processo digital, fls. 896 a):

4.1 INDIVIDUALIZAÇÃO DAS DATAS, BENEFICIÁRIOS E VALORES

Ao analisar a escrita contábil da empresa, a Autoridade Tributária identificou o pagamento de premiações e bonificações a pessoas físicas que atuam junto à autuada como revendedoras, gerentes e executivas de venda. Tais pagamentos não constam das folhas de pagamento nem foram declarados pela empresa mediante GFIP.

A empresa atua no mercado de vendas diretas e conta com pessoas físicas que atuam como revendedores de produtos em contato direto com os consumidores finais, sob o modelo de *marketing* multinível, também conhecido como *marketing* de rede. A Associação Brasileira de Empresas de Vendas Diretas (ABEVD), à qual a autuada é associada, assim define esse modelo:

Trata-se de modelo de negócio legal em que o empreendedor obtém lucro tanto com a revenda de produtos e serviços como também com a formação de sua própria equipe de vendas, indicando outras pessoas para a sua rede. Nesse caso, seu faturamento será proporcional à receita gerada pelas vendas dos revendedores do seu time. Este modelo aumenta a capilaridade dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas e tem papel importante no fomento de novos empreendedores.

Como o modelo de *marketing* multinível costuma ser comparado ao esquema de pirâmide, a ABEVD dedicou uma página no seu site na internet para tratar sobre o assunto e, nela, recomendou a leitura do boletim editado pelo Ministério da Justiça sobre o assunto. No boletim, consta o seguinte, sob o título “Vendas diretas e marketing de rede/multinível”:

A venda direta ao consumidor, de bens de consumo e certos serviços, caracteriza-se pela oferta desses itens fora de um estabelecimento comercial, podendo-se citar como exemplo a venda porta a porta. As empresas de vendas diretas fornecem diversos produtos à população, tais como cosméticos, utensílios domésticos e alimentos, os quais são distribuídos aos consumidores por meio do contato direto e pessoal dos vendedores com o consumidor. O sistema de marketing de rede ou multinível, como se verá adiante em mais detalhes, é apenas uma das formas de remunerar os revendedores, já que eles ganham não apenas em função do que vendem, mas também pela captação de outros vendedores.

A venda direta possui algumas vantagens para todos os envolvidos, entre elas a maior flexibilidade para os participantes, o que, no entanto, não torna a atividade informal, devendo serem cumpridas todas as obrigações previstas, como o pagamento de impostos. [...]

[negritei]

Não poderiam ser diferentes as manifestações da associação e do Ministério da Justiça. De fato, no modelo de marketing multinível, os vendedores auferem rendas em função tanto do lucro obtido pela diferença dos preços das vendas e das compras dos produtos como das premiações e bonificações pagas diretamente pela empresa a título de incentivos.

No relatório fiscal, consta uma síntese da estrutura de negócios da autuada e da forma como ela paga valores a título de incentivos aos seus colaboradores:

61. Cabe aqui um pequeno esclarecimento quanto à estrutura de negócios da fiscalizada e os principais integrantes do setor de vendas – objeto da fiscalização - para que passemos adiante:

62. O sujeito passivo atua no modelo de vendas diretas, também chamado de porta em porta, no qual um revendedor compra o produto e o revende ao consumidor final com uma margem de lucro média de 30%. Para isso se utiliza de catálogos ou mesmo de amostras.

63. Atualmente o sujeito passivo informa possuir em torno de 1,5 milhões de revendedoras autônomas (que chamaremos apenas de RAs ou revendedoras comuns). Segundo a empresa, a relação entre estas e a fiscalizada é puramente comercial, não sendo, desta forma, enquadrados como segurados da previdência social perante à empresa.

64. Acima das revendedoras, coordenando-as, há um grupo de aproximadamente 13 mil revendedoras, chamadas de “Executiva de Vendas” (EVAs). Para estas há um ganho incidente sobre as vendas realizadas pelas revendedoras por elas indicadas, que passam a compor a sua equipe. Há também um ganho pela indicação de novas revendedoras, o chamado “estabelecimento”. Estes trabalhadores são enquadrados pela empresa como contribuintes individuais autônomos (categoria 13).

65. Acima das EVAs, coordenando-as, há a figura dos Gerentes (de vendas, de setor, regional, etc.). Estes são enquadrados pela empresa como segurados empregados.

66. Além da remuneração (salário ou comissão, e, no caso das revendedoras comuns, além do seu “lucro”) há também os programas de incentivos, que podem ser assim resumidos:

**Bônus – para as Executivas de vendas e funcionários (dos Gerentes de setor, Gerentes de Vendas e Gerentes Regionais) e*

**Prêmios – para as Executivas de Vendas/revendedoras e para funcionários gerentes de setor, gerentes de vendas e clube das estrelas.*

67. Para entendermos a estrutura de vendas, convém destacar que, segundo o manual das Executivas de Vendas, “toda Executiva de Vendas é uma revendedora ativa, que, além da revenda, tem como atividades prospectar e conquistar novos(as) revendedores (as) para a atividade, estabelecer o cadastro das revendedoras, dar o suporte necessário para sua equipe, esclarecer dúvidas sobre os produtos, demonstrar as oportunidades de ganho oferecidos aos revendedores(as), informar sobre lançamento de produtos e programas de incentivos”.

68. As executivas de vendas recebem comissão (percentual variável sobre o valor líquido do pedido de cada revendedor deduzidos os impostos, amostras grátis e brindes). A comissão varia entre 0,5% e 7% das vendas líquidas. Elas

também recebem bônus (adicional na comissão por campanha), com pagamento atrelado ao atingimento de um critério específico, por exemplo, bônus de adesão (para executivas novatas), bônus de retenção (quando não há falha de pedidos), bônus de migração (quando há mudança de nível), bônus de desenvolvimento, bônus de superação de vendas e bônus de cessão de revendedoras. E ainda recebem prêmios quando estabelecem o cadastro de novas revendedoras. As 100 executivas de Vendas Master top ganham prêmio especial no congresso anual.

69. Há, ainda a figura do Gerente de SETOR/Gerente REGIONAL/COE, que promove reuniões a cada campanha; aprova os cadastros da revendedoras, realiza encontros de negócios e treinamento sobre produtos, motiva as revendedoras, orienta as executivas de vendas e resolve problemas. Com funções semelhantes há ainda o Gerente de Vendas, Gerente de Vendas WSL e gerentes de setor adjuntos.

70. Os incentivos disponibilizados, bem como o público alvo são bastante diversificados. Por exemplo: prêmios das Executivas de Vendas e revendedoras: tablets, fogão, geladeira, moto Honda BIS, viagem, máquina de lavar, Apple Ipad, Novo Gol Flex 1.0, viagem para Nova Iorque, smartphone, tv, vale compras, máquina digital, veículo HB20, moto Honda, vale presente, tv led, ultrabook, etc.

71. Prêmios para Gerentes de Setor (funcionários): Apple Iphone, notebook, automóvel, vale compras, viagens para Itália, Portugal, Dubai, etc.

72. Prêmios dos Gerentes de Vendas: viagem a Paris, África do Sul, Dublin, vale compras, geladeiras, Iphone, etc.

73. As modalidades de programas de Incentivo de vendas são várias: Programa de Atividade, Programa de Indicação, de apoio ao produto, etc. São vários os programas disponíveis simultaneamente às Executivas de Vendas, às revendedoras, ao Clube das Estrelas e às revendedoras convencionais.

74. Também há outros programas disponibilizados exclusivamente para Gerentes regionais/de Setor, ou específicos para executivas de vendas e/ou revendedoras de determinadas regiões.

75. Em suma, como são diversos os programas de incentivos, com públicos distintos, sendo alguns exclusivos e outros extensivos a várias funções da estrutura de vendas, nas mais diversas modalidades (cartões de prêmios, vale-compras, aparelhos eletrônicos, eletrodomésticos, viagens, automóveis, etc.), conforme classificação interna da própria empresa e concedidos segundo seus critérios de merecimento e temporais, e que neste momento – do fornecimento – **não transitam pela contabilidade – pois são controlados internamente pela empresa**, teve a fiscalização que se ater ao que foi registrado contabilmente no arquivo SPED, no momento das aquisições desses produtos/mercadorias/vales ou, como disse a empresa, quando a provisão é realizada, ou seja, levada ao resultado.

76. Melhor esclarecendo: **o correto seria haver um controle da empresa que permitisse à fiscalização conciliar o que foi efetivamente adquirido e o que foi distribuído em prêmios. Nesse controle deveria constar o valor contábil do produto (ou dos lotes), o dia da distribuição (pelo menos o mês), a pessoa que recebeu (com o respectivo cargo, o valor recebido, para posterior enquadramento perante a previdência), deveria, ainda, haver discriminação através de contas contábeis exclusivas para o que foi oferecido à tributação previdenciária e o que não foi.**

77. **Como não há esse controle (ou não se tem como validá-lo contabilmente), não é possível precisar o momento da distribuição desses prêmios, logo, há que se considerar como momento da ocorrência do fato gerador: a) o momento de aquisição dos mesmos e b) o momento em que as “provisões” em contas de despesa são levadas ao resultado; estes sim, registrados contabilmente.**

[negritei]

[...]

Durante a fase investigatória do procedimento fiscal, a Autoridade Tributária realizou diversas intimações ao contribuinte com o objetivo de obter detalhadas informações e esclarecimentos idôneos sobre as premiações e bonificações pagas aos colaboradores da empresa. Todavia, não obteve êxito, seja porque a empresa não possui tal controle individualizado ou porque escritura os fatos contábeis de tal forma que inviabiliza a sua conferência individualizada.

A maneira como a empresa contabiliza as premiações e bonificações está assim sintetizada no relatório fiscal:

34. Outra consideração a ser feita acerca da forma de contabilização da empresa, refere-se à utilização de contas de resultado, em especial de despesas, para constituir e reverter provisões.

35. Foram verificados pela fiscalização elevados lançamentos a crédito em contas de despesa ao longo do período fiscalizado (e não somente quando do encerramento do exercício). A título de exemplificação dessa situação, a conta “Comissão e Bônus de Vendas”, código “51110.001”, de despesa, logo, de natureza devedora, recebeu ao longo do ano de 2014 débitos de R\$ 79.911.285,32, ao passo que no mesmo período, recebeu créditos de R\$ 37.422.907,27, restando um saldo que foi levado ao resultado no final do período de 42.488.378,05.

[...]

40. Na prática o que faz a empresa é lançar como despesa a expectativa de gasto em determinado projeto/rubrica e no decorrer do ano, conforme haja o desembolso ou não daqueles valores, ir ajustando a contabilização, através de estornos e novos lançamentos.

41. Diante disso, respeitando a forma de contabilização da empresa, a fiscalização passou a trabalhar (para efeito de intimações futuras) somente com os valores efetivamente levados ao resultado, ou seja, somente o SALDO, já que somente estes SALDOS (quando positivos ao final do exercício) representaram, segundo ficou esclarecido, valores pagos/desembolsados, e que efetivamente afetaram o resultado da empresa.

O registro de provisões nas contas contábeis de despesas foi confirmado pela empresa durante o procedimento fiscal e na impugnação.

Diante dessa situação e sob a colaboração da empresa, a Autoridade Tributária utilizou, sem quaisquer ressalvas, os aspectos temporais, quantitativos e qualitativos do levantamento apresentado pela própria autuada para identificar os fatos geradores, definir o momento das suas ocorrências e mensurar os seus valores, distinguindo aqueles pagos a segurados empregados dos pagos a segurados contribuintes individuais. Nos esclarecimentos prestados pela empresa (fls. 571 e seguintes), decorrentes do termo de intimação nº 8, a empresa fiscalizada apresentou planilhas demonstrativas dos valores mensais das despesas efetivamente realizadas, constantes das contas contábeis 56660.001 (Despesa de Reconhecimento), 56400.001 (Incentivo a Revendedora Top) e 56380.001 (Incentivo a Revendedora). A empresa apresentou também planilhas demonstrativas da distribuição relativa (em percentuais) das premiações e bonificações pagas a cada tipo de colaboradoras (revendedoras autônomas, executivas de vendas, gerentes de vendas ou gerentes de setor), calculadas com base nos controles internos da fiscalizada. Na resposta ao termo de intimação nº 8, a empresa esclareceu o seguinte, ao fornecer as planilhas demonstrativas das premiações e bonificações:

Seguem abaixo esclarecimentos e planilhas demonstrativas, que discriminam, mensalmente, dentro das contas solicitadas no TIF 08, as parcelas referentes a bônus/prêmios e os demais valores nelas também lançados.

[...]

A fim de que pudéssemos demonstrar os públicos-alvo que receberam os valores/benefícios, contidos nos programas de incentivo, tivemos que recorrer a um critério de proporcionalidade, tendo em vista não ser possível relacionar exatamente os valores contábeis levados ao resultado com os valores distribuídos, em virtude de nem sempre serem o mesmo momento: o da aquisição dos prêmios pela empresa e o da distribuição dos mesmos aos representantes, executivas de vendas, gerentes de setor, gerentes de vendas e colaboradores. Sendo que, um mesmo trabalhador pode estar em mais de uma categoria. Por exemplo, um representante ora pode ser executiva de vendas, ora pode ser apenas um representante caso não cumpra os requisitos necessários do programa. Este critério vale também para os demais públicos.

Dessa forma, tendo em vista ainda a quantidade de lançamentos e de pessoas que receberam os valores (na casa de milhares) selecionamos os dez programas de cada ano (2014 e 2015) com maior representatividade em termos de valores, conforme demonstrado nas planilhas 3 e 4 abaixo, e a partir destes programas, utilizando os controles que dispomos no setor comercial, elaboramos as planilhas 5 e 6, que quantificam percentualmente as respectivas distribuições entre os públicos (empregados, revendedoras, executivas de vendas, etc.), de forma a atender da melhor maneira o solicitado pelo Auditor.

Para iniciar a consolidação do investimento efetivo de cada programa e seus respectivos públicos, utilizou-se uma análise 80/20 para selecionar os 10 programas de maior relevância (maior investimento) para cada ano, conforme alinhado previamente na nossa reunião do dia 05/09/2018.

Após essa seleção, a construção do investimento efetivo foi realizada com base em toda a informação disponível para consulta: relatórios com os ganhadores (punch's), arquivos em excel com apurações realizadas e divulgadas, além dos controles financeiros de cada programa.

Dessa forma, chega-se num valor final do investimento para cada tipo de público incentivado, permitindo considerar um valor percentual médio do total investido para os anos de 2014 e 2015.

[negritei]

Com base nas demonstrações e esclarecimentos apresentados pela empresa, a Autoridade Tributária elaborou planilhas demonstrativas dos valores mensais das premiações e bonificações por categoria de colaborador da empresa. Em virtude da prática contábil da empresa na utilização das contas de despesa para registrar provisões e reversões de provisões, os saldos finais mensais calculados com base nos critérios de distribuição apresentados pela própria empresa ficaram negativos em dois meses. Corretamente, o Auditor-Fiscal aproveitou esses dois saldos negativos nos meses antecedentes, adotando um procedimento mais benéfico ao contribuinte.

Uma vez que a escrita fiscal e os registros de controle interno da empresa não permitiram a discriminação individualizada pela Autoridade Tributária das premiações e bonificações pagas, ao ponto de a própria empresa ter recorrido a “toda a informação disponível para consulta: relatórios com os ganhadores (punch's), arquivos em excel com apurações realizadas e divulgadas, além dos controles financeiros de cada programa” para conseguir levantar uma distribuição relativa dos valores pagos, é de se concluir que o lançamento de ofício foi realizado com o máximo nível de discriminação que os controles internos da empresa permitiram.

Obviamente, o fato de o contribuinte deixar de ter efetivo controle sobre os fatos contábeis e gerenciais não obsta a atuação da Administração Tributária. As argumentações da impugnante no sentido de que o lançamento carece de individualização das datas, beneficiários e valores dos fatos geradores e de que, devido aos provisionamentos contábeis nas contas de despesas, alguns meses tiveram saldo negativo, correspondem ao uso da própria torpeza ou do próprio descontrole administrativo e gerencial para se elidir da exigência tributária.

A impugnante argumentou que “o lançamento foi fundado no saldo positivo de contas de despesas para presunção de que se tratariam de bonificações e prêmios” e de que “o saldo das contas representaria o desembolso efetivo de recursos”. Afirmou que tal critério de apuração pode ter conduzido ao lançamento de créditos tributários relativos a premiações e bonificações que não foram pagas em 2015, mas somente foram pagas no ano de 2016:

24. Considerando-se, a título exemplificativo e meramente ilustrativo, que, em janeiro de 2015, a Impugnante instituiu programa de premiação, com duração de 15 meses (até março de 2016), e, para isso, contabilizou provisão de R\$ 100.000,00. No aludido mês, não houve qualquer outro lançamento (saldo de R\$ 100.000,00).

25. Ocorre que, em fevereiro de 2016 (já fora do período fiscalizado), a Impugnante notou que os pagamentos de bonificação superaram a provisão de R\$ 100.000,00 e, por conta disso, ela escriturou a débito a despesa de R\$ 20.000,00 (saldo da conta de R\$ 120.000,00).

26. Nota-se do exemplo acima que não é possível saber quando se deu o pagamento de bonificação a empregados – se em janeiro de 2015, se em fevereiro de 2016 ou qualquer outro período compreendido entre janeiro de 2015 e março de 2016 –, quem foi beneficiado e qual o montante recebido.

27. Foi exatamente o que fez a Autoridade Fiscal ao simplesmente analisar os lançamentos contábeis da Impugnante e presumir que os saldos das contas contábeis representariam as bonificações pagas a empregados e contribuintes individuais.

28. E pior, por esse raciocínio, chega-se, com a devida vênia, a absurda conclusão de que a metodologia adotada pelo Fiscal muito provavelmente resulta em exigência de contribuição previdenciária sobre valores pagos aos empregados e/ou contribuintes individuais em 2016 – período que não é objeto deste lançamento.

O levantamento apresentado pela empresa fiscalizada, utilizado sem ressalvas pela Autoridade Tributária, teve por base os saldos das contas contábeis das despesas correspondentes no encerramento de cada exercício, tendo tais saldos sido transferidos para o resultado dos exercícios. Os somatórios dos valores mensais constantes do levantamento correspondem aos saldos finais dos exercícios das correspondentes contas contábeis.

A cláusula sétima do contrato social da empresa estabelece o período de encerramento do exercício e determina que, no dia 31 de dezembro de cada ano, o seu balanço patrimonial deve ser levantado, mediante a apuração do resultado do exercício, que tem a duração de um ano civil. Nessa data, as contas de resultado são zeradas e os seus saldos finais são transferidos para o patrimônio líquido, no balanço patrimonial. As contas de despesas objetos dos levantamentos realizados para apurar as premiações e bonificações auferidas pelos colaboradores da empresa fazem parte das contas de resultado, sendo zeradas a cada encerramento de exercício:

CLÁUSULA SÉTIMA: O exercício social encerrar-se-á a 31 de dezembro de cada ano, quando será levantado o balanço patrimonial da Sociedade, e, respectiva demonstração de lucros e prejuízos.

Assim sendo, a situação hipotética alegada pela impugnante é impossível, pois o saldo da conta de despesa não é transferido de um exercício para o outro.

Outro ponto a ser destacado é que a tese defendida pela impugnante pressupõe que o momento da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias se restringe ao efetivo pagamento da premiação ou da bonificação aos segurados obrigatórios do RGPS. Todavia, tal premissa é equivocada porque a legislação tributária prevê que o fato gerador de tais tributos é a prestação de serviços remunerados por segurados obrigatórios do RGPS e que se considera ocorrido o fato gerador relativo a empregado no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, e,

em relação a segurado contribuinte individual, no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro.

A Lei nº 8.212/1991 estabelece o seguinte:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

A Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela RFB, prescreve o seguinte:

Art. 51. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:

I - em relação ao segurado empregado, empregado doméstico, trabalhador avulso e contribuinte individual, o exercício de atividade remunerada;

II - em relação ao empregador doméstico, a prestação de serviços pelo segurado empregado doméstico, a título oneroso;

III - em relação à empresa ou equiparado à empresa:

~~*a) a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho;*~~

~~*a) a prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho;*~~ (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

a) a prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

[...]

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado:

~~*a) empregado e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;*~~

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro

salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

[...]

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;

[...]

[negritei]

Essa é a razão pela qual, na hipótese de segurados obrigatórios do RGPS prestarem serviço à empresa, o mero atraso no pagamento da remuneração correspondente não posterga o momento da ocorrência do fato gerador.

Na situação hipotética apresentada pela impugnante, o reconhecimento contábil da despesa com as premiações e bonificações, levadas ao resultado final do exercício, demonstra a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias (pagamento ou crédito da remuneração ao segurado).

Portanto, em relação aos aspectos ora discutidos, o lançamento é líquido e certo, não tendo o contribuinte sido cerceado no seu direito a defesa.

O impugnante argumentou também que, para individualizar as premiações e bonificações no lançamento, “bastaria que a Autoridade Fiscal solicitasse as notas fiscais emitidas pela própria Impugnante dos produtos entregues a título de bonificação” porque, “da mesma maneira que a Impugnante adquire bens, que são acobertados de documento fiscal (tais como as notas fiscais juntadas aos autos – fls. 284-385), a empresa remete os bens a empregados e revendedores e emite nota fiscal para tanto”.

Como se pode verificar do teor das intimações realizadas durante o procedimento fiscal, as premiações e bonificações foram identificadas pela Autoridade Tributária na escrita contábil da empresa, registrada sem transparência nem individualização e, sequer, contou com a referência às notas fiscais correspondentes. Tal fato exigiu a intimação para que a empresa demonstrasse e esclarecesse as distribuições mensais das premiações e bonificações. A Autoridade Tributária recebeu e acatou as demonstrações apresentadas pela empresa, que afirmou haver realizado o levantamento com base em toda a documentação de que dispunha nos seus controles internos, o que, naturalmente, inclui as notas fiscais porventura emitidas.

A emissão das notas fiscais não define necessariamente o momento da ocorrência do fato gerador porque, uma vez reconhecido o direito do colaborador à premiação ou bonificação, compete à empresa fazer o registro de tal fato na sua escrita contábil. Esse momento já define a ocorrência do fato gerador e antecede a emissão da nota fiscal, quando cabível, que só ocorre quando a empresa realiza o pagamento da remuneração (entrega do produto).

Assim sendo, não faz sentido pleitear a individualização das notas fiscais no lançamento.

Os Autos de Infração foram lavrados em decorrência de um procedimento fiscalizatório, com intimações regulares e concessão de prazos razoáveis, mediante o relato da situação fática, com os pertinentes elementos probatórios e a correspondente fundamentação legal.

Permitiu-se à autuada tomar conhecimento da íntegra do lançamento e das infrações que lhe foram imputadas, bem como foi oferecido o prazo legal para apresentar defesa, de modo a rebatê-los concretamente, se assim o desejasse, tanto nas questões preliminares como no mérito, em relação a matérias de fato e de direito, cumprindo-se as disposições pertinentes do Decreto nº 70.235/72, notadamente os artigos 10, 11, 14 e 16.

Assim sendo, afasto a arguição de nulidade da autuação por falta de liquidez e certeza, decorrente da não individualização das datas, beneficiários e valores dos fatos geradores objetos do lançamento de ofício.

4.2. VINCULAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES AO DESEMPENHO

O impugnante alegou que “os autos de infração são inválidos também, pois não houve comprovação de que todos os prêmios/incentivos pagos aos contribuintes individuais estão relacionados ao desempenho, bem como não houve segregação entre os incentivos atrelados a desempenho e os incentivos que não possuem vínculo de performance”.

Tendo analisado e juntado aos autos as informações constantes do *site* da empresa na *internet*, os Manuais da Executiva de Vendas Avon e os esclarecimentos prestados durante o procedimento fiscal, a Autoridade Tributária assim relatou:

82. Além de todo o suporte mencionado acima, estes trabalhadores recebem ao longo do ano diversos incentivos, na forma de premiação, pelo atingimento de metas genéricas ou específicas, com o intuito de melhorar seu desempenho e, consequentemente, o da empresa.

[...]

87. No caso específico da empresa fiscalizada a remuneração sob a qual deve incidir a tributação com relação a esses revendedores autônomos, deve ser exatamente os valores recebidos a título de premiação/bonificação/incentivo, pois tais verbas não constituem ato de benemerência, mas, sim, de incentivo e retribuição por serviços prestados.

88. A atividade realizada pelas revendedoras corresponde a um serviço de divulgação dos produtos da empresa, através da ampliação de sua rede de distribuição, ao passo que a bonificação/premiação recebida, a seu turno, corresponde ao pagamento recebido pelo exercício dessa atividade, realizada por conta própria, porém para a empresa, e diretamente vinculada a sua atividade-fim, resultando no incremento de sua atividade produtiva e no seu consequente crescimento.

Portanto, a Autoridade Tributária afirmou que todas as premiações e bonificações objetos do lançamento correspondem a contraprestações pela prestação à empresa do serviço de divulgação dos seus produtos, independentemente de estarem vinculadas ao atingimento de metas genéricas ou específicas.

Uma vez que a matéria tributada no lançamento foi definida, permitindo o pleno exercício do direito de defesa pelo contribuinte, então não há nulidade a ser declarada.

Não procede a arguição de nulidade da autuação por falta de comprovação da vinculação das premiações e bonificações ao desempenho.

(Destaques no original)

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa. É o que se observa no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 86).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, a teor de sua contestação e documentação a ela anexada. Nesse sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância,

discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

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.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

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.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Mérito

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, a Recorrente basicamente reiterou os termos da manifestação de inconformidade, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

5. Prêmios pagos ou creditados a empregados

A impugnante alegou que as bonificações pagas a empregados não têm natureza remuneratória porque “os ‘prêmios’ eram, na realidade, ‘bonificações eventuais’, pagas pela Impugnante a empregados específicos que cumprissem com as regras previamente estipuladas”. Argumentou que “há diversos empregados da Impugnante que receberam, no máximo, duas bonificações no ano” e que, por isso, as bonificações pagas aos seus empregados correspondem a ganhos eventuais, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/1991, sendo excepcionados do conceito de salário de contribuição.

As premiações e bonificações pagas pela autuada são vinculadas a metas, a resultados especificados pela empresa. Elas não são conferidas aos seus colaboradores por mera liberalidade, tanto que aqueles que não alcançaram as metas preestabelecidas deixaram de recebê-las ou as receberam com menor frequência, estritamente nos casos em que atingiram o resultado mínimo esperado. Assim sendo, a natureza jurídica de tais valores é de prêmios.

Os ganhos eventuais são os auferidos por mera liberalidade da empresa, sendo casuais, fortuitos, decorrentes de acontecimento incerto, não previamente ajustados, imprevistos e inesperados por parte do trabalhador, e que, portanto, não foram pactuados, combinados ou prometidos. Caso contrário, tem-se prêmio ou gratificação ajustada.

Os prêmios pagos pela Avon fazem parte de um conjunto permanente de iniciativas da empresa para atrair novos colaboradores e incentivar os colaboradores existentes a buscar novos revendedores para expandir a rede e realizar de forma satisfatória, sob o foco da Avon, as atividades de divulgação e venda dos seus produtos e, no caso dos empregados, também as atividades de coordenação e treinamento dos colaboradores sob a sua administração, tudo de modo a alcançar os resultados mínimos pretendidos pela empresa.

O ajuste prévio e a expectativa do ganho das premiações e bonificações por parte dos seus colaboradores foram demonstrados nos autos. Transcrevo do relatório fiscal os seguintes recortes extraídos dos Manuais da Executiva de Vendas Avon:

Figura I – Ajuste prévio dos ganhos dos colaboradores da Avon (parte 1)

Ganhos



é a porcentagem que a Executiva ganha sobre o valor líquido do Pedido de cada Revendedora da Equipe. Essa porcentagem varia de acordo com o valor do Pedido de cada Revendedora e o seu nível no Programa.

Bônus



é um ganho adicional que a Executiva conquista quando alcança algum objetivo específico.

 Bônus extras

Além do ganho da Campanha, você tem a oportunidade de conquistar diversos bônus ao longo do ano! Esses bônus são ganhos adicionais que você conquista quando alcança algum objetivo específico. Fique atenta a essas oportunidades!

Figura II – Ajuste prévio dos ganhos dos colaboradores da Avon (parte 2)

A AVON REALIZA EVENTOS DE RECONHECIMENTO PARA VOCÊ.

Um deles é o Congresso das Executivas TOP, com foco em capacitação, dicas, práticas de sucesso, reconhecimento e prêmio especial. Para participar, a Executiva de Vendas Master TOP deve cumprir os requisitos predeterminados e 100 delas, de todo o Brasil, são premiadas com uma viagem de 3 dias.



Incentivos:

São programas que lhe dão a oportunidade de conquistar **prêmios exclusivos** ou ganhos extras a partir do cumprimento de critérios específicos, como vendas de produtos, desenvolvimento de vendas e Pedidos, entre outros – tudo isso lhe ajudará a ganhar ainda mais!

Vinculados ao alcance de objetivos, os prêmios pagos pela empresa, prometidos sob a denominação de bônus, formando um conjunto de ganhos adicionais para os colaboradores, integram o salário de contribuição.

6. Aplicação retroativa da Lei nº 13.467/2017

O contribuinte argumentou que “as bonificações/prêmios pagos aos empregados foram realizadas eventualmente (ausência de habitualidade)”, mas, caso esse não seja o entendimento deste órgão julgador, devem ser aplicadas ao caso concreto as alterações legislativas promovidas de forma interpretativa pela Lei nº 13.467/2017, que “definiu que os “prêmios”, ainda que pagos habitualmente e como contraprestação de desempenho, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias”.

A Lei nº 13.467/2017 promoveu alterações na CLT e na Lei nº 8.212/1991 com o fim de “adequar a legislação às novas relações de trabalho”. Publicada em 14/07/2017, a Lei nº 13.467 entrou em vigor a partir de 11/11/2017. Ela não possui caráter interpretativo,

mas modificativo do Direito, e não se aplica a fatos geradores pretéritos, em consonância com o *caput* do artigo 144 do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Assim sendo, os argumentos da impugnante fundamentados na Lei nº 13.467/2017 são improcedentes.

7 5 [sic] Prêmios pagos ou creditados a contribuintes individuais

A impugnante argumentou que “a relação existente entre revendedores e a Impugnante é puramente comercial, inexistindo qualquer prestação de serviço por parte dos revendedores para a empresa”. Alegou também que o fato de as revendedoras desembolsarem valores para comprar os seus produtos torna absurdo o enquadramento da sua atividade como prestação de serviços à autuada.

No lançamento de ofício, foram constituídos os créditos tributários relativos ao pacote de prêmios pagos pela empresa às revendedoras que, na condição de contribuintes individuais, lhe prestaram serviços de buscar novos revendedores para expandir a rede e realizar de forma satisfatória, sob o foco da Avon, as atividades de divulgação e venda dos seus produtos. Não constitui objeto do lançamento o lucro auferido pelas revendedoras da diferença entre os preços de compra e venda dos produtos.

O desembolso praticado pelas revendedoras é feito sob a promessa do ganho com o lucro obtido da venda dos produtos da autuada. Para incentivar essas vendas e a divulgação dos seus produtos, a empresa promete e paga um pacote de prêmios. Não há incompatibilidade entre o desembolso financeiro para a compra dos produtos, visando à obtenção do prometido ganho com o lucro, e a percepção dos também prometidos prêmios em decorrência da divulgação dos produtos e do alcance dos mais variados objetivos propostos pela autuada.

No seu *site* na *internet*, com o objetivo de convencer as pessoas a se cadastrarem para revender os seus produtos, a empresa informa que as revendedoras serão treinadas, disporão de horário flexível, venderão os produtos com facilidade, pois são inovadores, e auferirão muitos prêmios: ¹

Figura III – *Marketing* da Avon para atrair novos colaboradores

¹ Consulta ao site oficial da Avon na internet realizada por mim em 14/04/2019, na página <https://www.avon.com.br/revender-avon>

Vantagens de Revender Avon

Além de conquistar a sua independência financeira e poder realizar seus sonhos, você ainda conta com

				
HORÁRIO FLEXÍVEL	PRODUTOS INOVADORES	VENDA FÁCIL	MUITOS PRÊMIOS	TREINAMENTOS EXCLUSIVOS

Seja Revendedora Avon e ganhe prêmios

Ao se tornar uma Revendedora Avon você já participa de **Programas de Fidelidade**

O risco do negócio, arguido pela impugnante para justificar o seu caráter comercial, caracterizado pela possibilidade de o cliente deixar de pagar pelo produto adquirido junto ao colaborador da Avon, é de baixa probabilidade de ocorrência e juridicamente irrelevante para o presente julgamento. A base de cálculo do lançamento corresponde aos prêmios pagos em contraprestação às atividades de ampliação da rede de revendedoras, divulgação e venda dos produtos, que, ao contrário do lucro, independem da ocorrência do suposto risco.

Do mesmo modo, os fatos de a Avon garantir a aplicação do Código de Defesa do Consumidor, as revendedoras poderem destinar os produtos como quiserem (uso pessoal, doação ou revenda sob margem de lucro diferente da sugerida), não haver caráter de exclusividade entre a Avon e os seus revendedores, a empresa atuar como responsável tributária sobre o ICMS incidente sobre a revenda e dispor de decisões judiciais trabalhistas individuais a seu favor não são relevantes para este julgamento porque a ocorrência da prestação dos serviços e do pagamento ou crédito dos prêmios correspondentes é alheia a tais fatores.

A equiparação de revendedores pessoas físicas à pessoa jurídica, de que trata a Solução de Consulta COSIT nº 11/2015, é realizada para fins de tributação pelo imposto sobre a renda e se refere estritamente à atividade habitual comercial com o fim especulativo de lucro mediante a revenda de bens de terceiros. Ela não é aplicável ao caso concreto, como pretende a impugnante, porque o objeto do lançamento sob exame é a incidência das contribuições previdenciárias sobre prêmios pagos ou creditados pela empresa a empregados e contribuintes individuais pela prestação de serviços, e não do imposto sobre a renda decorrente da revenda dos produtos.

A impugnante fez referência ao Acórdão nº 2401-005.719, exarado em 11/09/2018 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, nos autos do processo administrativo fiscal nº 19515.720064/201624, em que a HERBALIFE

INTERNACIONAL DO BRASIL LTDA figura como sujeito passivo do lançamento de ofício.² A ementa da decisão foi a seguinte:

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 conseqüência, remuneração pelo trabalho, torna-se insustentável a exigência de contribuição previdenciária sobre bônus pagos aos distribuidores (compradores) da empresa fornecedora dos produtos.

Apesar de assistir razão à impugnante quanto à semelhança material do presente caso com o da Herbalife, não procede a sua conclusão pela necessidade de se reconhecer aqui a improcedência do lançamento com base na natureza comercial da relação que ela mantém com as suas revendedoras. Isso porque os fatos demonstrados nos presentes autos deixam clara a prestação remunerada de serviços pelos colaboradores da empresa, o processo referenciado (da Herbalife) possui especificidades que não existem aqui e a decisão da 4ª Câmara foi objeto de recurso especial apresentado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) por divergência jurisprudencial. O recurso especial foi admitido e será julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

Conforme consta do acórdão referenciado, a Herbalife declara e paga as contribuições previdenciárias incidentes sobre os royalties e bônus pagos aos seus colaboradores como contraprestação pelas "atividades de captação, treinamento, incentivo e retenção de outros consultores independentes". Portanto, tais verbas não foram o objeto da discussão no acórdão. Naquele lançamento, discute-se a incidência das contribuições previdenciárias sobre os chamados "lucros no atacado", cuja compreensão pode ser extraída dos seguintes excertos do relatório do acórdão:

Relata que o preço da aquisição de produtos se dá de acordo com o volume de vendas do distribuidor, que ao indicar outros distribuidores como vendedores, adquire os produtos a um preço que considera tanto seu volume de vendas quanto dos distribuidores indicados por ele. [...]

[...]

Noticia ter o contribuinte informado que esses repasses constituem uma reserva de mercado dos consultores que possuem maior desconto, para permitirem que os distribuidores indicados por eles (que possuem menor desconto) comprem produtos diretamente da Herbalife, assim, aqueles recebem um ganho sobre os produtos adquiridos diretamente por seus indicados, preservando seus ganhos comerciais, e evitando conflito de interesses entre consultores, sendo que o ganho líquido da Herbalife é sempre o mesmo, independente de o distribuidor adquirir os produtos diretamente dela ou do consultor que o indicou. Acrescenta que a empresa justifica que esse valor não se trata de pagamento por bem ou serviço recebido da empresa e por isso entende não incidir contribuição previdenciária, razão pela qual não foi declarado em GFIP.

² O inteiro teor do Acórdão nº 2401-005.719 está disponível no site oficial do CARF na internet.

Comunica que a empresa demonstrou que as diferenças apontadas pela fiscalização correspondem aos “lucros no atacado”, nomenclatura de mesma grandeza do “desconto por atacado”, já que se trata da diferença entre o preço com desconto que o consultor ascendente paga pelos produtos e o preço com desconto que o consultor descendente paga pelos produtos que comprar daquele, ou diretamente da Herbalife.

*Relata que em resposta à intimação a empresa entende que os lucros no atacado não remuneram serviços prestados pelos consultores independentes, papel esse feito **pelos royalties e bônus pagos pela Herbalife, que remuneram as atividades de captação, treinamento, incentivo e retenção de outros consultores independentes**, e por isso são declarados em GFIP.*

[...]

Acrescenta que os rendimentos obtidos pelos distribuidores (vendedores) são valores pagos pela contraprestação de serviços de vendas ou de intermediação de vendas, em decorrência de vínculo laboral pactuado entre as partes, por meio do Contrato de Distribuição, e que a nomenclatura “lucro no atacado” não descaracteriza a natureza dos pagamentos efetuados pela retribuição aos serviços prestados de vendas de produtos.

[negritei]

Sobre o recurso voluntário apresentado pela Herbalife, consta o seguinte no relatório do referido acórdão:

Explicita que a receita líquida da recorrente se resume a 50% (cinquenta por cento) de todas as vendas efetuadas. Tal receita jamais oscila, não importando se o produto se o produto é vendido (i) pela própria contribuinte para o consultor varejista ou atacadista ou (ii) em nome da Recorrente, mas para o consultor atacadista. Ressalte-se, nesse sentido que, quando a venda é efetuada em nome da Recorrente, mas em prol do consultor atacadista, a recorrente repassa a quem de direito, de acordo com o seu plano de marketing, o valor sobressalente à sua receita líquida própria. Justamente por isso, em todos os noventa e um países em que a Recorrente tem atividades, inclusive no Brasil, os valores referentes às vendas efetuadas em seu nome, mas para o consultor independente, são contabilizados como redução de receita, não como despesa. Isto porque, de fato, trata-se de verdadeira receita de terceiros que a Recorrente repassa a quem de direito.

Explica que o ganhos comerciais são o “lucro no varejo” e o “lucro no atacado”, que são caracterizados por descontos outorgados pela Herbalife ao consultor, transcrevendo trechos do Manual para explicar como esses ganhos são obtidos.

Ressalta que apesar de o “lucro no atacado” envolver repasse financeiro ao consultor, feito pela Herbalife, ele configura ganho comercial baseado em desconto.

*Assevera que **os ganhos decorrentes de serviços, denominados royalties e bônus, decorrentes “das atividades de captação, desenvolvimento, treinamento e motivação das equipes de vendas”, dependem da qualificação e têm correlação direta com os volumes de venda, que servem de base para o cálculo dos próprios ganhos.***

[...]

Expõe que o consultor qualificado ao desconto pode comprar o produto da Herbalife e revender aos seus consultores descendentes com o desconto que estes têm direito de adquirir (geralmente, menor que o da ascendente), ou pode permitir que eles comprem diretamente da Herbalife com o desconto menor, e esta devolve ao consultor ascendente a diferença do desconto que caberia a ele,

sob a forma de ganho, por isso, “o lucro no atacado” é também denominado “desconto remanescente”.

[negritei]

Portanto, apesar de ambas as empresas (Avon e Herbalife) atuarem no mercado de vendas diretas, sob o modelo de *marketing* multinível, há especificidades que influenciam o julgamento e que poderão conduzir a resultados diferentes.

De pronto, já é possível perceber nítida diferenciação no fato de que, ao contrário da Avon, a Herbalife declara e paga as contribuições previdenciárias incidentes sobre os royalties e bônus, justamente porque entende que são ganhos decorrentes da prestação de serviços pelos revendedores para a empresa, concernentes nas “atividades de captação, desenvolvimento, treinamento e motivação das equipes de vendas”.

Outra significativa especificidade está na forma como a Herbalife contabiliza os royalties e bônus pagos e o “lucro no atacado” repassado para os seus colaboradores. Ela contabiliza os *royalties* e bônus como despesas, mas a matéria tributada de ofício (o “lucro no atacado”) é contabilizada como descontos sobre as receitas, atribuindo-lhes o caráter de receitas de terceiros. Por outro lado, a matéria tributada na Avon (os prêmios) é por ela contabilizada como despesas.

Para demonstrar a divergência jurisprudencial, a PGFN apontou como paradigma o Acórdão nº 9202-005.548, exarado em 27/06/2017 pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em decorrência de recurso especial apresentado pelo contribuinte, nos autos do processo administrativo fiscal nº 12448.730831/2013-62, em que a FOREVER LIVING PRODUCTS BRASIL LTDA figura como sujeito passivo do lançamento de ofício.³ A decisão está assim ementada:

"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.

Adoto aqui o posicionamento da PGFN no recurso especial do caso da Herbalife, aplicável ao caso concreto da Avon, ressalvadas as especificidades acima:

Diferentemente da forma como entende a Autuada, conclui-se que os valores por ela pagos a título de qualquer bônus ou “LUCRO NO ATACADO” a pessoas físicas retribuem efetivamente um trabalho prestado, constituem ganho efetivo de contribuintes individuais, integrando, por consequência, o salário-de-contribuição. [...]

[...]

Ademais, não há que se falar sequer que os pagamentos realizados não podem ser considerados contraprestação por serviços prestados, uma vez que apenas transitam pela contabilidade, não foram contabilizados como despesas e não integraram o seu patrimônio. Isso porque cumpre observar que a classificação contábil de um pagamento é efetuada de acordo com os critérios de classificação da empresa. Entretanto, a referida classificação não pode ser utilizada como um obstáculo intransponível para o Fisco, por ocasião da caracterização do fato gerador.

[...]

É imprescindível destacar que no lançamento em questão não estão sendo contempladas as verbas percebidas como lucro ou ganhos que os vendedores adquirem ao revender os produtos da autuada, mas sim, contribuições incidentes sobre valores concedidos aos contribuintes individuais como

³ O inteiro teor do Acórdão nº 9202-005.548 está disponível no site oficial do CARF na internet.

“LUCRO NO ATACADO” E “DIFERENÇA NÃO IDENTIFICADA”, os quais compuseram a base de cálculo apurada conforme item 5.4 do relatório fiscal (fls. 16).

A Autuada tem todo o interesse em incentivar a formação de efeito cascata proporcionado pela montagem da rede, que resulta em novas aquisições de mercadorias, sendo relevante para tal fim o cadastramento dos “distribuidores” por indicação indireta.

[...]

Ante o exposto, estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias todos os bônus/prêmios decorrentes das vendas efetuadas pelo “distribuidor” e pelos componentes da rede montada por ele, visto que a prestação de serviços, no caso, ocorre tanto pelas vendas realizadas pelo distribuidor, como pelo trabalho dele na montagem da rede.

Como já demonstrado anteriormente, o exercício da atividade de agenciamento, é realizado por conta própria pelo “distribuidor” original, mas é diretamente vinculado à atividade fim da empresa, que obtém o incremento de sua atividade produtiva e seu crescimento.

[...]

Logo, a caracterização dos fatos geradores teve por base os parâmetros estabelecidos pelo legislador, não podendo a empresa autuada eximir-se da incidência das contribuições previdenciárias mediante a singela argumentação de que os pagamentos não foram contabilizados como despesas, já que prêmios pagos como retribuição por serviços prestados constituem, pelos parâmetros estipulados pelo legislador, verbas de natureza remuneratória.

Portanto, os prêmios pagos ou creditados pela Avon aos seus colaboradores correspondem a remunerações pelos serviços prestados e se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias.

(Destaques no original)

Oportuno salientar que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, infirmo o precedente que a Recorrente pretendeu arrazoar sua argumentação (processo nº 19515.720064/2016-24 - Herbalife), foi-lhe julgado desfavoravelmente, conforme decisão - Acórdão nº 9202-009.254 - proferida pela CSRF, cuja ementa e dispositivos ora transcrevo:

Ementa:

“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.

Dispositivo:

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.

Ademais, importa registrar que, a despeito dos referidos contribuintes auferirem a respectiva contraprestação laboral mediante verbas denominadas de “prêmios e bônus”, trata-se, efetivamente, de remuneração pelo trabalho prestado. Portanto, ainda que fosse o caso,

inaplicável a isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “z”, da Lei nº 8.212, de 1991, incluída posteriormente pela Lei nº 13.467, de 2017 (Reforma Trabalhista).

Nesse pressuposto, os bônus e prêmios pagos ou creditados aos distribuidores, pela vendas e/ou divulgação dos produtos mediante ampliação da rede de distribuição - *marketing multinível* - têm natureza remuneratória, caracterizando-se os respectivos beneficiários como contribuintes individuais. Afinal, independentemente da denominação dada pelo contribuinte, dita modalidade negocial carrega uma rede de trabalhadores e a respectiva remuneração pelo serviço prestado.

Assim entendido, mantém-se o decidido na origem.

Contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos

Tocante à matéria, as argumentações recursais trilham pelo cancelamento do referido crédito, sob o pressuposto de que o decidido quanto à contribuição previdenciária patronal, aqui, deverá ser replicado, nas palavras da Contribuinte, porque as bases de cálculo são comuns (processo digital, fl. 1.045):

II.3 – Contribuições de Terceiros

255. Tendo em vista que a base de cálculo de incidência das contribuições de terceiros é a mesma para as contribuições previdenciárias, e em razão de ter sido demonstrado, nos demais subtópicos, que os pagamentos autuados não são tributáveis, requer-se o cancelamento do lançamento relativo às contribuições destinadas ao SENAC, ao SESC, ao INCRA, ao SEBRAE e ao FNDE.

III – PEDIDOS

[...]

258. Diante da demonstração de que tais pagamentos não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, requer-se, por consequência, o provimento do Recurso Voluntário para que seja, também, afastada a cobrança das contribuições de terceiros destinadas ao SENAC, ao SESC, ao INCRA, ao SEBRAE e ao FNDE.

(Destaques no original)

Nesse entendimento, igualmente ao decidido no tópico anterior, a razão não está com a Contribuinte.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando a matéria objeto da discussão judicial, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar nela suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Redator Designado.

Em que pesem as razões do voto proferido pelo ilustríssimo conselheiro Relator, peço vênia para divergir do seu entendimento, no que tange à tributação dos valores pagos às “revendedoras autônomas”, enquadradas, pela autoridade fiscal, como contribuintes individuais.

Primeiramente, é importante esclarecer que a estrutura de negócios da contribuinte foi detalhadamente pormenorizada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, a partir da fl. 65 e seguintes, como descrito no voto vencido.

A discordância deste conselheiro, em relação ao voto vencido, cinge-se à tributação das “revendedoras autônomas”, cujas atividades foram assim descritas pela autoridade fiscal:

62. O sujeito passivo atua no modelo de vendas diretas, também chamado de porta em porta, no qual um revendedor compra o produto e o revende ao consumidor final com uma margem de lucro média de 30%. Para isso se utiliza de catálogos ou mesmo de amostras.

63. Atualmente o sujeito passivo informa possuir em torno de 1,5 milhões de revendedoras autônomas (que chamaremos apenas de RAs ou revendedoras comuns). Segundo a empresa, a relação entre estas e a fiscalizada é puramente comercial, não sendo, desta forma, enquadrados como segurados da previdência social perante a empresa.

Na visão deste conselheiro, não há relação empregatícia ou de prestação de serviços entre a contribuinte e tais “revendedoras autônomas”, mas, sim, uma relação estritamente comercial, de compra e venda de produtos, como defendido pela recorrente. Logo, os valores pagos pela contribuinte, no contexto desta relação jurídica, são incentivos à venda ou à aquisição de produtos/formação de estoques, algo natural nesta relação comercial, tendo efeito econômico semelhante, por vezes, ao desconto concedido na aquisição de mercadorias para revenda.

Observo, como bem apontado pelo contribuinte em sua peça recursal, que a própria Receita Federal do Brasil manifestou entendimento nesse sentido, no bojo da Solução de Consulta n.º 11, da Coordenação-Geral de Tributação, de 09 de fevereiro de 2015, senão vejamos:

REVENDA DE BENS EM NOME PRÓPRIO. EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA. OBRIGAÇÕES DA PESSOA FÍSICA EQUIPARADA.

São equiparadas às pessoas jurídicas as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, atividade comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante revenda de bens a terceiros, a exemplo dos revendedores de produtos adquiridos de empresas de vendas diretas. Uma vez equiparada à pessoa jurídica, a pessoa física deve adotar todos os procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Para que reste ainda mais evidente a similitude entre o caso objeto da consulta e o ora julgado, transcrevo excertos do relatório daquele ato:

O interessado, “ambulante”, formula consulta acerca da equiparação a pessoa jurídica de pessoa física revendedora de produtos de empresas de venda direta, para fins de apuração do imposto sobre a renda. Principia descrevendo a atividade econômica que pretende desempenhar, da seguinte forma:

DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE: revenda de produtos de empresas de marketing direto (XXX, XXX, XXX,) a consumidores finais PESSOAS FÍSICAS. Os produtos revendidos serão comprados por mim nas empresas de marketing direto em meu nome PESSOA FÍSICA, através do meu CPF, tendo em vista o fato que essas empresas NÃO vendem para PESSOA JURÍDICA!

Não há, portanto, como serem adotadas soluções diversas e contraditórias pela Administração Tributária, entendendo, em um momento, que se está diante de uma atividade empresarial, a ponto de a pessoa física ser equiparada a pessoa jurídica, e, em outro, afirmar que se está lidando com contribuinte individual (e não com um revendedor), em um contexto de prestação de serviços.

Os valores pagos pela contribuinte e recebidos pelas pessoas físicas revendedoras, equiparadas a pessoas jurídicas, não são, a nosso ver, “remuneração variável”, percebida no bojo de uma prestação de serviços, como entendeu a fiscalização, mas, sim, valores recebidos em um contexto de relação empresarial, pelos motivos que lhe são inerentes (incentivo às vendas, “queima” de estoques, etc.).

Aliás, é de se questionar: quais serviços seriam os prestados pelas pessoas físicas revendedoras? Publicidade? Ora, parece-me que todas as ações feitas por tais pessoas físicas, dentre elas a promocionais e de publicidade, têm por fim, por evidente, proporcionar mais vendas, ou seja, ter mais êxito na consecução da atividade empresarial por elas exercida.

Nesse sentido, a própria fiscalização reconhece que tais valores são pagos para fomentar as vendas da contribuinte, *verbis*:

89. Cabe ressaltar que não estamos considerando como base da tributação o lucro obtido na comercialização dos produtos pelos revendedores (diferença entre o preço de venda e o de custo), pois, tendo em vista que para esta parcela, segundo esclareceu a empresa, não há ingerência da fiscalizada, que apenas “sugere” o preço final, ficando a cargo do revendedor a definição deste.

90. Segundo esclareceu, a empresa apenas recebe os pedidos dos revendedores e envia a mercadoria por seu preço “fixo”, e este (revendedor) coloca sua margem, repassando à fiscalizada somente o “preço fixo”, mais despesas acessórias à operação, ou seja, o “lucro do revendedor” não transita pela contabilidade da empresa, que registra como receita suas vendas “líquidas”, sem a “margem” do revendedor.

91. Diante disso, apenas estamos considerando como remuneração indireta/variável as premiações e bonificações, estas sim sob ingerência da empresa que as fornece com intuito de incentivar e incrementar suas vendas, influenciando diretamente no desempenho dos revendedores, fechando o ciclo de sua atividade operacional.

É claro que os valores pagos incentivam as vendas da contribuinte, por evidente, mas isso tudo, a nosso ver, é decorrência do êxito da atividade empresarial de revenda. As estratégias da contribuinte, relacionadas a fomentar a venda de determinado produto (inclusive por sorteios), a incentivar a compra fora de épocas favoráveis a vendas (Natal, outras datas comemorativas, etc.), a criar bonificações por vendas, ensejam, ao cabo, formação de estoques das revendedoras com melhor custo, propiciando que tenham melhor margem de negociação do produto final.

Com base no exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para fins de excluir do lançamento os valores pagos às “revendedoras de vendas”.

(assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny