



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13074.736180/2023-44
ACÓRDÃO	9202-011.796 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ROBERTO OLIVEIRA DE LIMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INC. III DO ART. 135 DO CTN. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. ACÓRDÃOS CONVERGENTES. NÃO CONHECIMENTO. REVOLVIMENTO DO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A ausência de divergência acerca dos critérios para atribuição de responsabilidade calcada no disposto no inc. III do art. 135 do CTN exibidos no acórdão recorrido e no paradigma obsta o conhecimento do recurso.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas os tornam inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

A pretensão de reexame dos fatos e provas obsta o conhecimento do recurso especial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Leonardo Nuñez Campos e Liziane Angelotti Meira, que conheciam

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (Suplente Convocado), Leonardo Nuñez Campos (Suplente Convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela ROBERTO OLIVEIRA DE LIMA em face do acórdão nº 2401-011.420, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara desta eg. Segunda Seção de Julgamento que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares; e, no mérito, pelo voto de qualidade, afastou a prejudicial de decadência e dar provimento parcial aos recursos voluntários para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRELIMINAR. NULIDADE INEXISTÊNCIA

O Auto de infração foi lavrado por autoridade competente, com observância aos requisitos previstos no art. 142, do Código Tributário Nacional, tendo sido oportunizado ao contribuinte a ampla defesa, tanto por ocasião da impugnação, como do Recurso Voluntário. Não houve a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

DECADÊNCIA.

O direito da fazenda pública constituir o crédito tributário da contribuição previdenciária extingue-se com o decurso do prazo decadencial previsto no CTN. Na hipótese de lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento, ou quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no CTN, art. 173, I. Caso tenha havido antecipação do pagamento, aplica-se o disposto no CTN, art. 150, § 4º, conforme súmula CARF nº 99.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária, ao caso em concreto, e observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no

cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado, para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI 11.196/05. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei 11.196/05, é possível ao fisco, comprovada a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviços intelectuais.

MULTA QUALIFICADA.

O percentual da multa de ofício é alterado quando comprovada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. (f. 7.241/7.242)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, afastar a prejudicial de decadência e dar provimento parcial aos recursos voluntários para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi, que davam provimento aos recursos voluntários. Deverá ser observado, na execução do acórdão, o disposto no Decreto 70.235/1972, art. 25, § 9º-A, incluído pela Lei 14.689/2023. (f. 7.242)

Cientificada, apresentou o recurso especial (f. 7.352/7.429) afirmando haver dissidência interpretativa da legislação tributária com relação aos seguintes temas:

- a) Cerceamento de defesa por deixar de se debruçar sobre pontos fulcrais da demanda [paradigmas nºs 1302-006.337, 3401-009.949 e CSRF/03-03.358]
- b) Necessidade de individualização da conduta do contribuinte para a responsabilização solidária pelo art. 135, inciso III, do CTN [acórdãos nºs 9202-009.581 e 1402- 002.783]

O despacho inaugural de admissibilidade, juntado às f. 7.495/7.506,

[c]oncluiu que restou demonstrada a divergência de interpretação em relação à matéria: b) Necessidade de individualização da conduta do contribuinte para a responsabilização solidária pelo art. 135, inciso III, do CTN e que não restou demonstrada a divergência em relação à matéria a) Cerceamento de defesa por deixar de se debruçar sobre pontos fulcrais da demanda.

Decidido ainda que,

quanto ao primeiro paradigma, (...) a divergência est[á] demonstrada. No entanto, não é o que se verifica no segundo paradigma, acórdão 1402-002.783. O lançamento se refere o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em razão de o contribuinte haver deduzido da base de cálculo despesas operacionais que não foram devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea.

Manejado agravo contra a inadmissão de um dos paradigmas apresentados – o de nº 1402-002.783 (f. 7.513/7.527) –, veio a ser rejeitado pelo despacho às f. 7.539/7.541.

Contrarrazões apresentadas (f. 7.558/7.562) pugnando pela manutenção da decisão recorrida, sob o argumento de que o

Diretor Presidente da Natura à época da ocorrência dos fatos geradores, ao permitir ou tolerar a contratação de atividade laboral empregatícia sob as vestes de contratos de natureza civil com pessoas jurídicas (MEI) e com autônomos – fato que importa em evasão fiscal porque não correspondia à realidade fática – acabou por dar o seu assentimento ao modelo de negócio em curso, com fraude à legislação previdenciária. Em outras palavras, desvirtuou a base de cálculo da contribuição devida, o que configura ilícito tributário por fraude a norma cogente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora

I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvida a esta instância especial: **(Des)necessidade de individualização da conduta do contribuinte para a responsabilização solidária pelo art. 135, inciso III, do CTN.**

Faço o cotejo entre os arestos para averiguar a similitude-fática entre eles e ainda a discrepância entre os entendimentos ali externados:

ACÓRDÃO RECORRIDO	PARADIGMA Nº 9202-009.581
RELATÓRIO No curso da auditoria fiscal, foi constatado que a empresa, nas competências de 1/2015 a 12/2015, contratou e remunerou pessoas físicas e pessoas jurídicas pela prestação de serviço estritamente relacionado aos seus	RELATÓRIO De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 43/54), os fatos geradores das exigências tributárias decorreram de pagamentos de remunerações a atletas de voleibol de quadra e de praia e membros das comissões técnicas que

objetivos econômicos e sociais, apresentando natureza e características de relação laboral com vínculo empregatício, sem o devido reconhecimento formal da referida situação e, por conseguinte, eximindo-se do recolhimento dos tributos incidentes.

A empresa utilizou, neste período, mão de obra através da contratação de pessoas físicas, na qualidade de contribuinte individual, e pessoas jurídicas, na qualidade de Micro Empreendedor Individual – MEI, para fazer a captação, o controle e o gerenciamento de revendedoras autônomas (Consultoras Natura – CN) de seus produtos. As pessoas contratadas nessa condição, sejam elas pessoas físicas ou pessoas jurídicas (MEI), recebem, na estrutura organizacional de negócio da empresa, denominação de “Consultoras Natura Orientadoras – CNO’s”.

A análise dos ‘contratos atípicos de prestação de serviços’, firmados entre as pessoas físicas e jurídicas contratadas como CNO, evidencia a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, quais sejam: habitualidade, onerosidade, subordinação e pessoalidade, conforme preconizado no artigo 2º, ‘caput’ c/c artigo 3º, ‘caput’ da CLT, e identificado no Relatório Fiscal - item II – Circunstâncias Verificadas.

(...)

Foi imputada responsabilidade solidária ao Sr. Roberto Oliveira de Lima (CPF xxx.xxx.xxx-xx), Diretor Presidente da empresa à época de ocorrência dos fatos geradores objeto do presente lançamento, com fundamento no artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

VOTO

O Sr. Roberto Oliveira de Lima, Diretor Presidente da Natura à época, alega, essencialmente, que é indevida a responsabilidade solidária a ele imputada com base no artigo 135 do CTN, ante a ausência de individualização, especificação e prova da

laboraram para a Confederação Brasileira de Voleibol – CBV, sem o devido recolhimento de contribuições sociais, ou seja, são decorrentes de remunerações identificadas a partir de i) pagamentos pelo direito de uso de imagem e a título de recompensa, a atletas de voleibol de quadra, formalizados como se efetuados a pessoas jurídicas, ii) pagamentos pela prestação de serviços de membros das comissões técnicas (técnicos, assistentes, médicos, fisioterapeutas, etc) de voleibol de quadra formalizados como se fossem efetuados a pessoas jurídicas, iii) pagamentos a atletas de voleibol de praia sob a forma de recompensa, e iv) pagamentos sob a forma de recompensas e direitos de uso de imagem a atletas do voleibol de praia como se destinados a pessoas jurídicas.

Foi incluído no polo passivo da exigência tributária, na condição de responsável solidário, com base no art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN, o Diretor Presidente da entidade, Sr. Ary da Silva Graça.

VOTO

Em relação à responsabilidade solidária aqui discutida, o art. 135 do CTN estabelece:

(...)

Em se tratando de pessoas jurídicas, sejam de natureza jurídica civil ou comercial, via de regra, essas sociedades são responsáveis diretas pelo cumprimento dos deveres que lhes são impostos. Decerto, essa regra não exclui a possibilidade de se atribuir responsabilidade aos dirigentes para responder pelos danos causados à sociedade, em situações em que se verifique a ocorrência de prejuízos decorrentes de ação ou omissão praticadas à revelia dos atos constitutivos da sociedade ou em afronta ao ordenamento jurídico.

Nesse contexto, em relação às obrigações tributárias, o art. 135 do CTN condiciona a responsabilização de dirigentes à contextos fáticos em que se verificam transgressões

conduta (dolosa) infracionária supostamente por ele praticada.

A empresa autuada contratou e remunerou pessoas física e jurídicas pela prestação de serviços relacionados ao seu objetivo econômico e social, que apresentavam as características da relação de emprego, sem o reconhecimento formal dessa situação, não recolhendo os tributos devidos.

O recorrente era diretor presidente da Natura na época dos fatos, ao manter, permitir ou tolerar essa estrutura fraudulenta ratificou o modelo de negócios adotado, com fraude a legislação tributária. Conforme o estatuto social da empresa cabia ao diretor presidente, dentre outras atribuições, “(...) executar as atividades relacionadas com o planejamento geral da Companhia (...)”, logo dentre as suas responsabilidades estava a de decidir e deliberar sobre o modelo de vendas a ser praticado pela empresa.

Consta no Relatório Fiscal:

12. Considerando os termos insculpidos no Art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN, constatou-se a Responsabilidade Solidária do Diretor Presidente da empresa à época de ocorrência dos fatos geradores do presente lançamento – ROBERTO OLIVEIRA DE LIMA, CPF: xxx.xxx.xxx-xx, reeleito para o cargo em 28/04/2015, conforme Ata da Reunião do Conselho de Administração e Termo de Posse integrantes do ANEXO VI.

(...)

12.3. O Estatuto Social da empresa, consolidado na Assembleia Geral Extraordinária – AGE de 14/04/2015, em seu Art. 22, estabelece que “A Diretoria tem todos os poderes para praticar os atos necessários à representação da Companhia e consecução do objeto social, por mais especiais que sejam, inclusive para renunciar a direitos, transigir e acordar, observadas as disposições legais ou estatutárias pertinentes...” (grifei). Ressaltamos aqui a ênfase que o estatuto faz à

perpetradas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Contudo, o dispositivo do Código Tributário não institui responsabilidade do tipo “objetiva”, de modo que, para seu estabelecimento, faz necessária a comprovação, pela autoridade competente, de que a pessoa indicada a integrar o polo passivo de determinada relação obrigacional, na condição de responsável, tenha efetivamente praticado ato abusivo ensejador da atuação estatal, em detrimento do mandato que lhe tenha sido deferido ou em ofensa à lei. Nesse sentido, é a decisão do Superior Tribunal de Justiça, nos embargos de divergência relativo ao REsp. 174532/PR. Confira-se:

(...)

No caso concreto, a responsabilidade solidária foi imputada ao Diretor Presidente da CBV porque, nos termos do Relatório Fiscal, seria ele, segundo o estatuto da entidade, o responsável pela contratação de empregados como se fossem pessoas jurídicas, bem assim de contribuintes individuais sem a prestação de informações à Previdência Social, conforme se verifica do item 8 do mencionado relatório:

8 - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA:

8.1 - Na análise dos fatos, considerando que ao usar o artifício de contratação de empregados através de pessoas jurídicas e de contribuintes individuais sem informação à Previdência agiu-se com infração de lei, legitima-se o redirecionamento da execução fiscal para Diretores da empresa, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66)

(...)

8.2 - Assim, com base no supra-mencionado artigo 135 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), o lançamento do crédito tributário será realizado na empresa fiscalizada como contribuinte e a responsabilidade tributária imputada ao Diretor da empresa responsável pelas contratações, no caso, segundo o Estatuto da CBV, seu Diretor Presidente, em

observância das disposições legais pelos dirigentes da empresa no exercício de suas atribuições.

12.4. O Art. 23 do Estatuto Social da empresa, consolidado na Assembleia Geral Extraordinária – AGE de 14/04/2015, em seu Art. 22, estabelece que “Compete ao Diretor Presidente, além de coordenar a ação dos Diretores e de dirigir a execução das atividades relacionadas com o planejamento geral da Companhia...”

Verifica-se, de forma inquestionável, a responsabilidade do Diretor Presidente estabelecida pelo estatuto, tanto na coordenação dos demais diretores, como na execução das atividades relacionadas ao planejamento geral da empresa.

Destarte, conclui-se que uma decisão em relação à forma de contratação das CNO's, tendo em vista a magnitude da importância destes colaboradores na estrutura organizacional da empresa, está diretamente submissa à ingerência e responsabilidade do Diretor Presidente da Natura.

Observa-se que ele era administrador e cometeu ato ilícito(=infração a lei) nessa posição.

Conforme jurisprudência do STJ o ato ilícito pode ser tanto culposo quanto doloso.

O presente caso não se trata de simples inadimplemento, logo não é o caso de aplicação do enunciado súmula 430 do STJ.

De acordo com tudo que foi exposto nesse voto ficou demonstrado que o responsável solidário manteve, permitiu ou tolerou atos tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a exclusão ou modificação do conhecimento da regra-matriz de incidência previdenciária (base de cálculo), ou a correta formação da matéria tributável, com prejuízo à Fazenda Pública, incorrendo em atos ilícitos, que se caracterizam como “praticados com excesso de poderes ou infração de lei,

nome do qual foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Do exame do trecho do Relatório Fiscal acima transcrito vê-se que, não obstante a multa de ofício tenha sido qualificada em virtude o entendimento de que a entidade se utilizou de simulação na contratação de segurados do Regime Geral de Previdência Social no intuito de se eximir ilegalmente do pagamento de contribuições sociais, não se detalhou qual o nível de participação do Diretor Presidente nesses atos simulados, tampouco se fez alusão aos atos empreendidos com excesso de poderes ou mencionadas as infrações cometidas com inobservância a lei ou ao estatuto da Confederação.

(...)

Por essas razões, entendo que deve ser afastada a responsabilidade solidária.

contrato social ou estatutos”, pressuposto de incidência do inciso III do art. 135 do CTN, a justificar a sua chamada aos autos como responsável tributário.

No caso em tela restou configurada, individualizada e comprovada que o responsável solidário assumiu o risco ao manter a estrutura(dolo eventual).

Dessa forma, em relação ao responsável solidário, deve ser mantida a multa qualificada de 100%.

Da ementa do único acórdão paradigmático admitido – o de nº 9202-009.581 – apresentada a tese de que “não pode prevalecer a responsabilização de diretor quando o auto de infração não imputa *individualmente* quais atos teriam sido praticados com infração a lei ou a estatutos”; e, em igual sentido, entendo estar a decisão recorrida que concluiu que, “[n]o caso em tela restou configurada, *individualizada* e comprovada que o responsável solidário assumiu o risco ao manter a estrutura (dolo eventual). “ É dizer: ambas demandam que, para que atraída a aplicação do disposto no inc. III do art. 135 do CTN, deve a fiscalização individualizar quais os atos teriam sido praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ainda que tenham ofertado desfechos divergentes, certo que a interpretação dada aos requisitos para responsabilização solidária são elucidados de forma convergente. A diferença entre os deslindes está escorada na análise do relatório fiscal dos processos que, conforme os excertos colacionados nos respectivos votos, exibem fundamentação distinta. Assim, se o acórdão paragonado e o paradigmático são convergentes, inexistente o preenchimento de um dos requisitos inarredáveis para o seguimento do recurso especial. O RICARF prevê, em seu art. 118,

[c]ompet[ir] à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra **acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente** da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O fato de haver semelhança entre os motivos ensejadores da autuação e da posição ocupada pelos responsáveis solidários não são suficientes para que seja dado seguimento, uma vez que o ponto nodal para o desate da querela está na fundamentação trazida pela fiscalização para a imputação da responsabilidade solidária. E, justamente neste aspecto, não vejo similitude. Destaco o que consta nos respectivos relatórios fiscais para demonstrar ser a fundamentação apresentada díspar:

ACÓRDÃO RECORRIDO	PARADIGMA Nº 9202-009.581
Consta no Relatório Fiscal: 12. Considerando os termos insculpidos no Art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN, constatou-se a Responsabilidade Solidária do Diretor Presidente da empresa à época de ocorrência dos fatos geradores do presente lançamento – ROBERTO OLIVEIRA DE LIMA, CPF: xxx.xxx.xxx-xx, reeleito para o cargo em 28/04/2015, conforme Ata da Reunião do Conselho de Administração e Termo de Posse integrantes do ANEXO VI. (...) 12.3. O Estatuto Social da empresa, consolidado na Assembleia Geral Extraordinária – AGE de 14/04/2015, em seu Art. 22, estabelece que “A Diretoria tem todos os poderes para praticar os atos necessários à representação da Companhia e consecução do objeto social, por mais especiais que sejam, inclusive para renunciar a direitos, transigir e acordar, observadas as disposições legais ou estatutárias pertinentes...” (grifei). Ressaltamos aqui a ênfase que o estatuto faz à observância das disposições legais pelos dirigentes da empresa no exercício de suas atribuições. 12.4. O Art. 23 do Estatuto Social da empresa, consolidado na Assembleia Geral Extraordinária – AGE de 14/04/2015, em seu Art. 22, estabelece que “Compete ao Diretor Presidente, além de coordenar a ação dos Diretores e de dirigir a execução das atividades relacionadas com o planejamento geral da Companhia...”	conforme se verifica do item 8 do mencionado relatório: 8 - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA: 8.1 - Na análise dos fatos, considerando que ao usar o artifício de contratação de empregados através de pessoas jurídicas e de contribuintes individuais sem informação à Previdência agiu-se com infração de lei, legitima-se o redirecionamento da execução fiscal para Diretores da empresa, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) (...) 8.2 - Assim, com base no supra-mencionado artigo 135 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), o lançamento do crédito tributário será realizado na empresa fiscalizada como contribuinte e a responsabilidade tributária imputada ao Diretor da empresa responsável pelas contratações, no caso, segundo o Estatuto da CBV, seu Diretor Presidente, em nome do qual foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Anoto que para elidir as conclusões alcançadas pela decisão recorrida – no sentido de que “[n]o caso em tela restou configurada, individualizada e comprovada que o responsável solidário assumiu o risco ao manter a estrutura(dolo eventual)” – seria necessário o

revolvimento do acervo fático-probatório, vedado nesta instância especial – aplicável, *mutatis mutandis*, o verbete sumular de nº 7 do STJ.¹

Seja pela convergência das teses apresentadas, seja pela ausência de similitude-fática, seja pela necessidade de revolvimento das provas dos autos, merece ser o juízo de admissibilidade negativo.

Ante o exposto, **não conheço do recurso especial do sujeito passivo.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

¹ “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.”