



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.722122/2022-28</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.089 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LIDER FRANQUIAS E LICENCAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

"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.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário. Súmula CARF nº 2.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Ana Cláudia Borges de Oliveira, Andressa Pegoraro Tomazela e Thiago Buschinelli Sorrentino que davam-lhe provimento. Fará voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Claudia de Borges de Oliveira – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Sara Maria de Almeida Carneiro Silva** – Redatora Designada

*Assinado Digitalmente*

**Sonia de Queiroz Accioly** – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Conselheiro Suplente Convocado), Andressa Pegoraro Tomazela, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 106-035.313 (fls. 1.751 a 1.773) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio do auto de Infração referente à apuração das Contribuições Previdenciárias sobre a remuneração de contribuintes individuais, no período de 01/2018 a 12/2018.

Consta no Relatório Fiscal que a recorrente é uma sociedade limitada, que exerce como atividade principal o comércio de produtos de beleza e de higiene pessoal, efetuada por intermédio de consultores, que são pessoas físicas sem vínculo empregatício, que efetuam a revenda dos produtos comercializados pela empresa, recebendo comissão ou bonificação, num sistema de Marketing Multinível.

Consta, ainda, que valores dessas remunerações recebidas por esses consultores em 2018 foram declarados em DIRF sob o código 0588 (Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício), junto com outros 2 contribuintes individuais: LUIZ HEITOR SCHREINER MAYER (CPF nº 410.719.488-49) e MARILIA ARTIMONTE ROCCA (CPF nº 252.935.048- 51), porém a empresa só efetuou o cálculo e o recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal para estes 2 últimos, por entender que não haveria tributação para os outros, porque considerou essa remuneração não estaria no campo de incidência das contribuições previdenciárias, em decorrência do fato de que os consultores não possuem vínculo empregatício com a contribuinte, conforme o texto da sua resposta de 02/12/2022.

Assim, a Fiscalização concluiu que as remunerações pagas aos consultores a título de comissões ou de bonificações, em decorrência das vendas dos produtos da contribuinte, estão no campo de incidência da Contribuição Previdenciária Patronal, independentemente de haver

vínculo empregatício, conforme o disposto no inciso III, do artigo 22, da Lei nº 8.212/1991, e assim realizou o lançamento das contribuições devidas (contribuintes individuais).

A decisão recorrida restou assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS. MARKETING MULTINÍVEL.

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.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 15/08/2023 (fls. 1.782) e apresentou recurso voluntário em 12/09/2023 (fls. 1.785 a ) sustentando, em síntese: a) nulidade do acórdão recorrido por inovação do critério jurídico; b) nulidade do lançamento por deficiência de fundamentação e ausência de liquidez do crédito; c) no mérito, que não há a incidência de contribuições previdenciárias sobre as bonificações pagas pela recorrente aos consultores independentes.

Contrarrazões às fls. 1.843 a .

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Ana Claudia de Borges de Oliveira - Relatora

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### Das alegações recursais

#### 1. PRELIMINAR DE NULIDADE – ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

Sustenta a recorrente a nulidade do acórdão recorrido em virtude da inovação quanto ao critério jurídico. Assim, narra que o lançamento tem como base os valores pagos pela recorrente a título de bonificações aos consultores independentes, decorrentes da venda de seus produtos, porque configurariam remuneração.

A DRJ, por sua vez, dispôs que o lançamento ocorreu sobre os valores pagos a título de bônus ou comissões aos consultores independentes decorrentes da prestação de serviços de venda, e de divulgação dos produtos da empresa, por meio da ampliação da rede de distribuição.

De acordo com o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), a modificação introduzida, de ofício em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução.

Apesar da aparente clareza, o art. 146 de CTN demanda dos Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) – em que eu me incluo – um importante exercício de hermenêutica, frente ao caso concreto, para fixar o sentido da norma jurídica e determinar o seu alcance<sup>1</sup>.

Para entender o alcance da vedação mencionada no art. 146 do CTN, necessário entender o que vem a ser o critério jurídico, se a sua alteração indica necessariamente a existência de um erro de direito no lançamento, se a constatação de um erro de fato permite a revisão do lançamento, e quais parâmetros temporais devem ser respeitados na introdução do novo critério jurídico.

O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de analisar a extensão do conceito de critério jurídico, oportunidade em que concluiu, em julgamento de recurso com eficácia vinculante, que a alteração do critério jurídico adotado em um lançamento revela que nele há um erro de direito, posto estar em desacordo com alguma norma jurídica<sup>2</sup>. O critério acolhido pela Corte Superior de Justiça está fundamentado nas doutrinas de Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> e de Sacha Calmon Navarro<sup>4</sup>, e diverge das definições adotadas por Luís Eduardo Schoueri<sup>5</sup> e Hugo de Brito Machado<sup>6</sup>, que entendem que a alteração do critério jurídico não necessariamente demonstra a existência de um erro de direito no lançamento.

Como bem se sabe, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário, classificado como um fato jurídico *stricto sensu*, já que seus efeitos jurídicos decorrem sempre da norma legal e não da vontade das partes. Luís Eduardo Schoueri explica que, qualquer

<sup>1</sup> MONTORO, André Franco. *Introdução à Ciência do Direito*. 25. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 369.

<sup>2</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 9-8-2010, *DJe* 22-2-2011.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 391.

<sup>4</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 857.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 704-706.

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 180.

manifestação de vontade que possa existir numa situação, será referente ao elemento volitivo incidente na fase de concretização da situação abstrata descrita na lei. Assim, tem-se por correto afirmar que, ocorrida a situação abstrata, nascerá a obrigação tributária, por força de lei, independentemente de qualquer vontade das partes<sup>7</sup>.

A constituição do crédito tributário, por sua vez, é formalizada por meio do lançamento tributário<sup>8</sup>, oportunidade em que a autoridade administrativa realiza a interpretação das normas e aplica aquela que entende cabível ao caso, em subsunção do fato à norma, dando a liquidez e a certeza necessária para a exigibilidade do crédito tributário<sup>9</sup>. Em face desse lançamento, surge ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, momento em que irá direcionar seus argumentos de defesa para confrontar os fundamentos expostos na motivação do lançamento<sup>10</sup>.

Caso o crédito tributário venha a ser anulado ou modificado por outras circunstâncias, não haverá consequências para a obrigação tributária que lhe deu origem, uma vez que esta nasceu com a ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, sem que a obrigação tributária tenha sofrido qualquer alteração, nada impede que a autoridade administrativa, ao constatar a existência de uma falha no crédito tributário, anule ou realize nova quantificação em cima da mesma obrigação<sup>11</sup>.

Com relação à possibilidade de a Delegacia Regional de Julgamento acrescentar fundamento legal àqueles expostos na motivação do lançamento, no julgamento do Acórdão n. 9101-003.075, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf considerou que não havia que se falar em alteração no critério jurídico no lançamento quando a DRJ acrescenta um fundamento novo ao do lançamento, mormente quando observado que o principal fundamento legal era o mesmo utilizado pela administração tributária quando da lavratura do auto de infração<sup>12</sup>.

No caso, a fiscalização considerou que a apuração do ágio interno, sem partes independentes, demonstrava a artificialidade do ágio, e a ausência de propósito negocial impossibilitava a amortização do ágio. A DRJ, ao julgar o caso, adicionou que a falta de recursos financeiros na operação reforçava a artificialidade do ágio interno. O contribuinte recorreu sob o fundamento de alteração de critério jurídico e o Carf concluiu pela manutenção da decisão, sob o fundamento de que o argumento da DRJ era apenas um reforço ao principal fundamento que impedia a amortização do ágio, qual seja a ausência de partes independentes.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 577-578.

<sup>8</sup> COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado: em sua moldura constitucional*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 330.

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 691.

<sup>10</sup> NEDER, Marcos Vinícius; LAURENTIIS, Thais de. *Processo Administrativo Fiscal Federal comentado: atualizado até 5-9-2023*. 4. ed. São Paulo: Edda, 2023, p. 59.

<sup>11</sup> HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolancamento"*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 689.

<sup>12</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9101-003.075, Relatora Conselheira Cristiane Silva Costa, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, j. 12-9-2017, public. 8-11-2017.

Vale lembrar, para melhor análise desse julgado, que a obrigação tributária decorre diretamente da lei (*ex lege*), e não da vontade do contribuinte ou da autoridade fazendária e, além disso, a Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, da motivação, da ampla defesa e do contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – art. 2º, *caput* e parágrafo único, VII e VIII, da Lei n. 9.784/1999.

Sob esse viés, a decisão concluiu que o reforço ao argumento utilizado pela autoridade lançadora cumpria com o dever de fundamentação das decisões e não havia que se falar em alteração do critério jurídico.

Nesse sentido, a declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Nesse ponto, rejeito a nulidade suscitada pelo recorrente.

## **2. PRELIMINAR DE NULIDADE – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL E DEFICIÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS**

A recorrente alega, em preliminar de nulidade, a ausência de fundamentação legal e a deficiência de descrição dos fatos.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN. O lançamento está eivado de vício material, que aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento. O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo. O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos.

A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente<sup>2</sup> – art. 5º, LV, CF.

Não há que se falar, no presente caso, de nulidade por deficiência de fundamentação, não havendo que se falar em prejuízo ao seu direito de defesa.

**Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.**

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Nesse ponto, rejeito a nulidade suscitada pelo recorrente.

### **3. DO SISTEMA DE MARKETING MULTINÍVEL – ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA DAS BONIFICAÇÕES**

A recorrente alega a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as bonificações pagas pela recorrente aos consultores independentes.

Como é de amplo conhecimento, a Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

Do art. 195, I, a, da Constituição Federal extrai-se que apenas os rendimentos do trabalho podem servir de base de cálculo para as contribuições sob comento.

O art. 28 da Lei nº 8.212/91 dispõe que o salário de contribuição deverá observar a seguinte composição:

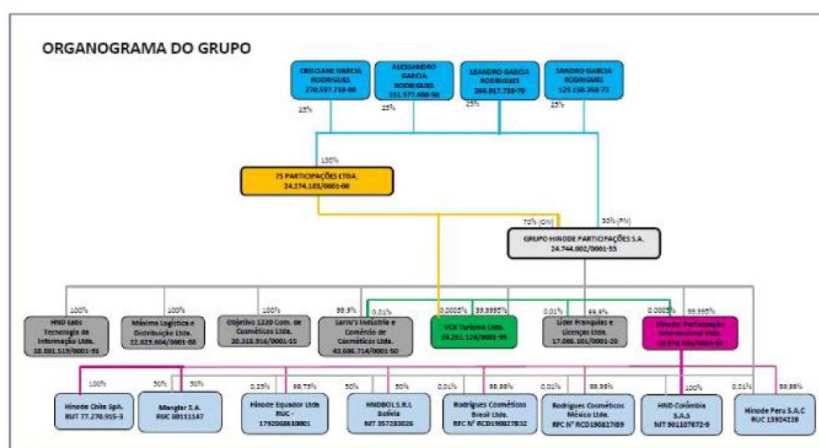
- 1) Para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;
- 2) Para o trabalhador autônomo e equiparado, empresário e facultativo: o salário-base, observado o disposto no art. 29.
- 3) **Para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;**
- 4) Para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

O parágrafo do 9º do mencionado artigo, por sua vez, elenca as verbas que não integram o salário de contribuição e inclui, entre elas, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Cumpre, então, perquirir a natureza jurídica das bonificações pagas pela recorrente para concluir pela incidência, ou não, das contribuições lançadas.

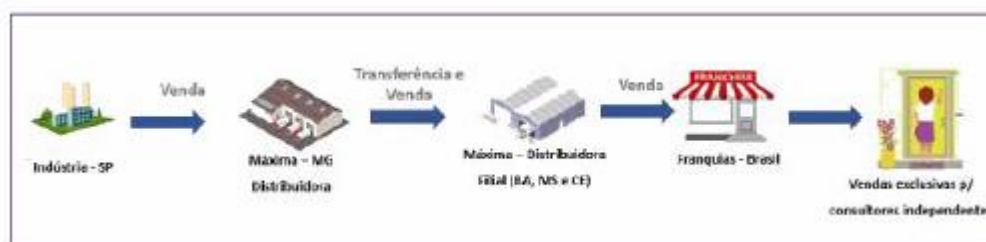
O marketing multinível, também chamado de marketing de rede, é um modelo de negócios em que os participantes ganham não apenas com a venda direta de produtos ou serviços, mas também com a indicação de novos consultores que passam a integrar a rede de vendas. **Cada consultor é recompensado pelas suas vendas e pelas vendas realizadas pelas pessoas que indicou, criando assim uma cadeia de distribuição baseada em rede.**

No presente caso, a recorrente dispõe que é uma empresa que tem por objeto a participação, na qualidade de sócia, acionista ou quotista em outras sociedades no Brasil ou no exterior. É a controladora direta das subsidiárias no exterior. Para melhor visualização, a recorrente colacionou o organograma do Grupo:



Diz, então, que o grupo oferece uma equipe constantemente voltada à pesquisa, desenvolvimento de produtos e serviços na distribuição de Cosméticos, Maquiagem, Fragrâncias, Higiene Pessoal, Infantil, Bem-Estar e Performance, com qualidade assegurada, que oferecem novas fontes de lucro por meio da venda direta, gerando oportunidade profissional, crescimento pessoal e reconhecimento à sua rede de consultores.

Explica que **a venda direta é um sistema de comercialização de bens de consumo e serviços baseado no contato pessoal entre revendedores e compradores, fora de um estabelecimento comercial fixo.** A estrutura da venda direta no presente caso, pode ser representada da seguinte forma:



Quando uma pessoa realiza o cadastro como consultor independente do Grupo Hinode, este passa a ter direito a comprar produtos, em condições especiais, para consumo pessoal e/ou revenda. Além disso, o consultor pode a qualquer momento, convidar pessoas, dar início à formação de sua equipe e conquistar novos patamares dentro do Plano de Marketing do Grupo Hinode (exclusivo para os consultores independentes). Nesse sentido, os participantes podem lucrar de duas maneiras:

**Sistema mononível:** o revendedor/consultor compra o produto e o revende ou

**Sistema multinível:** também conhecido como marketing de rede. 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. Este modelo aumenta a capilaridade dos produtos e serviços oferecidos pela empresa e tem papel importante no fomento de novos empreendedores.

Em ambos os casos os participantes ainda aproveitam o desconto na compra de produtos diretamente do Grupo Hinode para o consumo próprio.

Disto, observa-se que o consultor independente, após a aquisição do Kit de Negócios e ativação em seu Primeiro Pedido, adquirindo um dos Combos disponibilizados pelo Grupo Hinode, passa a fazer parte do Plano de Marketing da empresa, mas não se torna sócio, empregado, parceiro, procurador, agente ou mandatário do Grupo Hinode. Não é subordinado, nem cumpre horário, sendo inteiramente livre para decidir como e quando exercer suas atividades. Portanto, não possui autorização para assumir obrigações, prestar garantias ou declarações, realizar despesas ou praticar qualquer outro ato cuja responsabilidade venha a ser invocada ao grupo Hinode.

**Os bônus pagos aos consultores se baseiam no modelo de mercado multinível. Nesse modelo, o consultor é incentivado a comprar os produtos da Companhia e revende-lo para seus clientes (gerando lucro direto). O consultor também é incentivado a atrair novos consultores para sua rede, conseguindo um lucro indireto, por meio do bônus gerado pelas compras efetuadas pelos consultores desta rede.**

**Além disso, de acordo com o volume de compras geradas por sua rede, há a oportunidade de uma graduação (promoção), em que o consultor passa a se tornar líder de uma rede de consultores que ele se empenhou em desenvolver e gerenciar. A mensuração do bônus é realizada de acordo com as políticas e regras definidas pela Administração.**

Dito isso, e entendendo que tais bonificações não são base de cálculo das contribuições, destaco que esta Turma julgadora, em outra composição, já analisou caso que submeteu a mesma questão a julgamento e, na ocasião, concluiu, por maioria, que as bonificações constituem remuneração e sobre elas devem incidir as contribuições previdenciárias.

Confira-se:

(...) "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.

DA IMPUTAÇÃO DE DÉBITO PELOS VALORES DENOMINADOS OUTROS TRIBUTÁVEIS E DA IMPUTAÇÃO DE DÉBITO POR DIFERENÇAS RELATIVAS A VALORES NÃO IDENTIFICADOS. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AFASTAMENTO DA QUALIFICADORA.

Será cabível a aplicação da multa qualificada quando for constatado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses previstas na Lei nº 4.502/1964, artigos 71, 72 e 73. Verificando-se que não se fazem presentes hipóteses previstas na Lei nº 4.502/1964, artigos 71, 72 e 73, deve ser afastada a qualificadora da multa. (...)

(Acórdão nº 2202-008.750, publicação 26/01/2022)

O Conselheiro Relator Martin da Silva Gesto apontou com propriedade, no voto vencido proferido, que o entendimento não era pacífico no âmbito do CARF e adotou, como razões de decidir, aquelas proferidas pelo Conselheiro Rayd Santana Ferreira nos autos do processo nº 19515.720064/2016-24 (acórdão nº 2401-005.719, de 11 de setembro de 2018), que foi reformada em parte pela 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão nº 9202-009.254, de 19 de novembro de 2020) que, por sua vez, trouxe um breve histórico do marketing multinível e concluiu pela não incidência das contribuições no caso analisado. Confira-se:

O marketing multinível também tratado, às vezes, como marketing de rede, teve origem nos EUA, nos idos dos anos 1940. Desde então, passou por vários ciclos, adaptou-se a diferentes momentos da economia mundial e se espalhou por diversos países. No Brasil, há vários modelos de negócios já consolidados baseados nesse formato e hoje é a atividade profissional principal (em alguns casos, a única) de muita gente.

Os negócios do tipo multinível baseiam o seu sistema de comercialização em dois pilares fundamentais: a venda direta e a criação de uma rede. A venda direta consiste em ir diretamente aos consumidores para oferecer e vender os produtos ou serviços da empresa, de uma forma pessoal ou através do uso da Internet. Enquanto a criação de uma rede consiste em convidar outras pessoas para que participem como Distribuidores Independentes na empresa de multinível, na qual estão associado. Se aceitarem entrar na empresa, passarão a formar parte da rede e vai ganhar uma vantagem por cada venda feita pelos distribuidores recrutados.

Vale esclarecer ainda, que não podemos confundir o MMN (marketing multinível) com as pirâmides. A primeira é uma atividade legalizada, baseada na comercialização de produtos e serviços, baseando-se em princípios e fundamentos éticos e legais e pode gerar bons rendimentos aos parceiros, dependendo, é claro, dos resultados de cada um. Já as pirâmides financeiras são negócios totalmente distintos do marketing multinível.

Elas são esquemas ilegais de movimentação financeira.

Portanto, estamos diante de um negócio legal.

(...)

Analisando a operação comercial da recorrente, me filio ao entendimento acima, pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de "lucros no atacado" aos "consultores" dos produtos da recorrente.

Verifica-se que na modelagem de negócio da contribuinte, conforme demonstrado pelo Relatório Fiscal e pelos instrumentos contratuais acostados aos autos, é que os consultores autorizados adquirem produtos com desconto da recorrente para revende-los e parte do valor, como obrigação da recorrente com os seus consultores, são repassados a estes, em conformidade com os critérios estabelecidos.

Explico.

Ao atingir determinado nível de qualificação, o consultor independente se torna um verdadeiro atacadista. A Recorrente, por sua vez, conhecedora das limitações destes consultores independentes que não possuem estrutura logística estrutura básica para a correta armazenagem dos produtos (que, no caso da Recorrente, por se tratar de produtos alimentícios, exige maiores cuidados), veículo para fazer o transporte de quantidades maiores, contrato com transportadora, dentre outros – e financeira – disponibilidade de caixa para comprar, armazenar e transportar o produto até o consumidor final, para operacionalizar sua atividade comercial, a Recorrente toma para si tais responsabilidades e garante o ganho comercial advindo da operação de venda para o consultor independente.

Trata-se de verdadeira reserva de mercado, assegurada pela Recorrente, e concretizada pelo repasse do lucro no atacado para o consultor para tanto qualificado. Com isso, a peticionante garante que o consultor qualificado para auferir lucro no atacado não se oponha à aquisição do produto diretamente a ela, o que poderia facilmente ocorrer se não lhe fosse dada a garantia de que seu ganho seria mantido.

Nessa esteira, a Recorrente assegura também que: (i) não haverá falta de produto no mercado, por conta de eventual indisponibilidade de caixa de algum consultor; (ii) os produtos ficarão armazenados de maneira correta e conforme exigido pela legislação pertinente; (iii) os produtos chegarão ao destino com rapidez e segurança; (iv) os lucros no atacado serão repassados no prazo correto e a quem

de direito, quando há mais de um consultor beneficiado pela mesma operação de venda. E, o ponto mais importante para a saúde do negócio Herbalife, assegura tratativas pacíficas entre a empresa e seus consultores, evitando atritos comerciais.

Entendo, portanto, que a relação jurídica entre a contribuinte, uma empresa de "marketing multinível", que fabrica e comercializa produtos de nutrição, controle de peso, entre outros do gênero, com seus consultores não possui natureza de relação de trabalho, muito menos a de emprego.

A relação jurídica entre as partes, no que concerne o lucro no atacado, é puramente comercial, inexistindo relação de trabalho.

Ora, 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 para retribuir o trabalho, torna-se insustentável a exigência de contribuição previdenciária sobre o "lucro no atacado" pago aos consultores (compradores) da empresa fornecedora dos produtos.

Assim, no presente caso, não há que se falar em exigibilidade da contribuição social previdenciária porque os valores pagos, como já demonstrado, não têm como contrapartida prestação de serviços a recorrente por Consultores/Vendedores de produtos por ela fornecidos. Tratando-se de uma relação puramente mercantil.

Da análise traçada, a qual adoto como motivos determinantes, verifica-se a inexistência de caráter remuneratório de tais valores.

Vale pontuar, ainda, que existem os revendedores autônomos, inseridos no modelo de negócio e que, para eles, o Acórdão nº 2402-012.322 também concluiu pela não incidência das contribuições previdenciárias. Confira-se:

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.

Desse modo, entendo que o lançamento não pode ser mantido, já que não há incidência de contribuições sobre tais valores.

### **Conclusão**

Diante exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

***Assinado Digitalmente***

**Ana Claudia Borges de Oliveira**

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Relatora.

A ilustre Conselheira restou vencida no mérito do recurso, ao concluir pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre as bonificações pagas pela recorrente aos consultores independentes, **bônus estes pagos aos consultores no modelo de mercado multinível, no qual o consultor é incentivado a comprar os produtos da Companhia e revendê-**

**los para seus clientes, gerando lucro direto, sendo ainda incentivado a atrair novos consultores para sua rede, conseguindo um lucro indireto, por meio do bônus gerado pelas compras efetuadas pelos consultores desta rede. Conforme apontou a Relatora, “ Além disso, de acordo com o volume de compras geradas por sua rede, há a oportunidade de uma graduação (promoção), em que o consultor passa a se tornar líder de uma rede de consultores que ele se empenhou em desenvolver e gerenciar. A mensuração do bônus é realizada de acordo com as políticas e regras definidas pela Administração.”**

Trata-se de matéria já apreciada no âmbito deste Conselho por diversas vezes, em relação a qual, inclusive, em processo de outro contribuinte (aquele citado no voto da Relatora, ou seja, Acórdão nº 2202-008.750, publicação 26/01/2022) proferi voto vencedor que, por guardar semelhança com o que ora se analisa, *mutatis mutandis*, adoto como razões de decidir:

Transcrevo trechos do voto proferido pelo Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti nos autos do processo nº 19515.720064/2016-24 (acórdão nº 9202-009.254, de 19 de novembro de 2020), da 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, os quais adoto como razões de decidir:

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

...

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

...

Segundo se extrai do documento de fl. 296, os ganhos para aqueles que se qualificam apenas como “distribuidores” são auferidos a partir da diferença entre o valor de compra e aquele vendido ao consumidor final. Vale dizer, o interessado começa adquirindo um produto com 25% de desconto e, em tese, já lhe tem garantida essa margem de lucro quando da venda desse produto ao consumidor final. À medida em que seu volume de venda aumenta, também aumenta o desconto concedido na compra (que pode chegar em 42%) e, por conseguinte, a margem de lucro na venda. É o que se tem nos casos de uma relação comercial mononível. Veja-se, não há dúvida de que, até aqui, o que se tem, penso eu, é uma operação de cunho mercantil. A compra e venda, por si só, não garante a formação de uma rede de negócios. À medida em que o colaborador efetua as vendas e tem aumentado o seu volume, além de aumentar a sua lucratividade, acaba, por óbvio, aumentando a do seu “fornecedor” numa proporção praticamente direta. Por sua vez, ao se qualificar como “supervisor”, o que, segundo o relato fiscal, também se dá por meio da indicação e cadastramento de outro distribuidor, esse colaborador, além do desconto no preço de compra em função de seu volume de vendas, também fará jus a descontos em função do

volume de vendas de seus indicados. Ou seja, nesse momento já começa a surgir o interesse em recrutar outros distribuidores para que eles adquiram e vendam os produtos do contribuinte, vez que, com isso, seu percentual de desconto nas comprar tenderá a aumentar e, em tese, a margem de lucro em suas vendas.

...

Já nesse nível, passa a auferir ganhos outros, sendo que um deles – o Lucro no Varejo – decorreria da venda direta ao distribuidor por ele indicado.... Aqui poder-se-ia questionar se existiria prestação de serviço em função da venda que efetuou ao distribuidor por ele indicado. A princípio, não vejo incentivo ostensivo à formação de uma rede de marketing.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(grifei)

Denota-se da estrutura adotada pela recorrente que na operação de “aquisição indireta” (operação objeto do lançamento - marketing multinível), na qual um ‘consultor 2’ (descendente) adquire o produto por ele vendido ao consumidor diretamente da Herbalife, e o ‘consultor 1’ (ascendente) também é remunerado por essa venda, já que, conforme defende a recorrente, teria sido ele (consultor 1) também responsável por efetuar a venda, uma vez que o ‘consultor 2’ faz parte de sua rede de ‘consultores 2 - descendentes’ (rede de distribuição - marketing multinível), o que denota é que o ‘consultor 1’ é remunerado não por suas próprias vendas, e sim pela prestação de serviços de venda e de divulgação dos produtos da recorrente, de forma que entre ele (consultor 1) e a recorrente não existe uma relação mercantil, mas uma nítida prestação de serviços do ‘consultor 1’ à recorrente, na qualidade de contribuinte individual (prestação de serviço de natureza urbana, em caráter eventual, sem relação de emprego). Nos dizeres do Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, *“É dizer, não se refere a lucros obtidos exclusivamente a partir de suas próprias vendas e sim de valores relativos a prestação de serviços de venda e de divulgação dos produtos da empresa, através da ampliação da rede de distribuição, sob a roupagem de que se trataria de ganho potencial caso tivesse ele próprio efetuado a venda.”*. Dessa forma, deve ser mantido o lançamento relativo à rubrica ‘lucro no atacado’.

Nesse mesmo sentido o Acórdão nº 9202-009.252, de 19 de novembro de 2020.

Esse é o voto de divergência.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva