



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000058/2010-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.498 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2021
Recorrente INTERNET DIGITAL BOULEVARD LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

MARKETING DE INCENTIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.
CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

Caso o marketing de incentivo seja caracterizado como prestação de serviço remunerado, haverá a incidência da contribuição social. Nesse caso, a empresa contratante é responsável pela arrecadação, mediante desconto da remuneração, da contribuição social devida pelo contribuinte individual a seu serviço, devendo recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo.

ERRO FORMAL. NULIDADE. NECESSIDADE DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A caracterização da nulidade do auto de infração, dada a existência de imprecisões, incorreções e omissões, só ocorre se prejudicar o pleno conhecimento dos fatos pelo sujeito passivo.

APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 35 DA LEI 8.212/1991.

Com a revogação da súmula nº 119, DOU 16/08/2021, o CARF alinhou seu entendimento ao consolidado pelo STJ. Deve-se apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do devido à época da ocorrência dos fatos com o regramento contido no atual artigo 35, da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o Auto de Infração AI 37.176320-7, no montante de R\$577.866,84, incidente sobre a remuneração devida ou creditada aos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços no período de 01 a 12/2007. De acordo com os fatos relatados pela autoridade fiscal, a base de cálculo foi obtida nos livros Diário e Razão do exercício 2007, na conta denominada “Prêmios e Gratificações” e nas relações de pagamentos efetuados a prestadores de serviços pessoas físicas sem vínculo de emprego, não contabilizados.

Neste Auto está sendo exigida a contribuição patronal incidente sobre os pagamentos efetuados aos Contribuintes Individuais, não declarados em GFIP. A atuação fiscal gerou os seguintes DEBCADs:

03/2010 a 03/2010	15889.000056/2010- 73	AI 37.176318-5	CFL 68	R\$ 49.377,65
01/2007 a 12/2007	15889.000057/2010- 18	AI 37.176319-3	Contribuinte individual	R\$ 289.442,86
09/2007 a 12/2007	15889.000058/2010- 62	AI 37.176320-7	Patronal	R\$ 577.866,84

De acordo com os fatos relatados pela fiscalização, os valores pagos aos prestadores de serviços foram identificados na escrituração contábil da empresa em conta denominada “Prêmios e Gratificações”. Na aplicação da multa, adotou-se a mais benéfica para o sujeito passivo, dada a MP 449 (fls. 30).

Cientificada em 26/03/2010, a contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 66 a 77). Argumenta que, além de algumas incorreções formais:

- a) Trata-se exclusivamente de prêmios concedidos pela indicação de terceiros como compradores de produtos da impugnante, os quais limitam-se a indicar o comprador (marketing de incentivo, ou “multinível”). Dessa forma, não fica caracterizada nenhuma forma de prestação de serviço;
- b) O critério para aplicação da multa punitiva fora equivocado, posto que foram comparadas multas de diversas naturezas (de ofício, de mora e punitiva), além de multas de vigências distintas. Pelo art. 106, I, do CTN, determina-se a retroatividade da vigência da lei, para a aplicação do art. 32-A, da Lei 8.212/1991;

- c) Há erro formal no lançamento, posto que abrange o período de 2007, mas a documentação analisada foi a que sustenta valores com base na contabilidade de 2006.

No **Acórdão** 14-30.435 – 9ª Turma da DRJ/RPO, Sessão de 05/08/2010 (fls. 92 a 98) a impugnação foi julgada improcedente.

Conforme o Acórdão, a atividade exercida por pessoas físicas na captação de novos clientes para a empresa constitui prestação de serviços. Cita o inciso III, do art. 28, da Lei 8.212/1991, que demonstra integrar o salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria. E que as exclusões são rol exaustivo constante da lei.

Quanto à multa aplicada, indica o Parecer PGFN/CAT n.º 433/2009, que prevê o cotejo de multas em conjunto, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, I, da Lei 9.430/1997. Quanto à questão do período, julga que o lançamento se reporta ao exercício de 2007 e que foi lavrado com fundamento nos documentos do mesmo período. Quanto às demais irregularidades, omissões ou incorreções, entende pelo art. 60, do PAF, é dizer, não acarretam nulidade, posto que não resultaram em prejuízo ao sujeito passivo.

Em 27/08/2010, a contribuinte foi cientificada. Em 24/09/2011 apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 103 a 114) afirmando que a recorrente atua no ramo de venda direta, ou seja, promove a venda diretamente ao consumidor final, e não tem como saber se os produtos vendidos são destinados à revenda ou ao uso pessoal. Como forma de fidelizar os clientes e ampliar as vendas, efetua o pagamento de prêmios para os compradores – revendedores ou consumidores finais.

O marketing de relacionamento ocorre quando um comprador cadastrado indica novos compradores. Os novos compradores, quando adquirem produtos, geram prêmios para quem os indicou, em forma de percentual com base no consumo (do próprio comprador e dos novos indicados). Há prêmios, inclusive, para aqueles que consomem para uso próprio (sem a indicação de novos compradores). O comprador cadastrado, portanto, não é um prestador de serviço e não tem nenhuma obrigação para com a Recorrente. Também repete que há erro formal no lançamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Preliminarmente, conheço do Recurso Voluntário, dado que a cientificação ocorreu em 27/08/2010, e em 24/09/2011 apresentou a peça recursal. Portanto, dentro do prazo para admissibilidade do recurso.

Nulidade do lançamento

Argumenta em 2ª instância que o lançamento abrange o período de 2007, mas que a autoridade se utilizou de “valores com base na contabilidade de 2006”. O Acórdão afirma tratar-se de erro de digitação.

Também conforme o Acórdão, observa-se que todos os valores lançados, assim como os valores indicados nas planilhas anexas, encontram-se em consonância com os documentos acostados aos autos, todos do ano de 2007.

Marketing de incentivo

Leandro Paulsen (*Contribuições no sistema tributário brasileiro*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 129 a 133) escreve que a solidariedade exige sacrifício financeiro daqueles que revelam capacidade para contribuir, ainda que não beneficiários dos serviços da seguridade social. Porém lembra:

É importante ter presente, todavia, que as contribuições, enquanto tributos, submetem-se às limitações gerais ao poder de tributar e às limitações específicas que lhe são dirigidas. A solidariedade não autoriza jamais a cobrança de tributo com extrapolação das normas de competência ou sem lei, tampouco autoriza a exigência de quem não tenha sido indicado por lei como sujeito passivo da obrigação tributária ou sobre fatos não previstos na hipótese de incidência. Enfim, não autoriza seja desconsiderada a legalidade estrita que condiciona o exercício válido da competência tributária relativamente a quaisquer tributos.

Trago a literatura jurídica com o objetivo de demonstrar que o olhar distante dos fatos pode trazer à tona o princípio da solidariedade como um fiel da balança pró fazendário, o que se deve superar para uma análise precisa dos fatos. É o que o CARF tem feito nos julgados sobre o marketing multinível.

Não é possível afirmar, olhando os julgamentos deste Conselho, que todo e qualquer pagamento a título de marketing de incentivo é tributável. Como afirma Diego Diniz Ribeiro (*As premiações do marketing de incentivo e a (não-)incidência de contribuições previdenciárias*. In: Revista de Direito Tributário da APET, Ano V – Edição 18, jun. 2008, fl. 74):

O fato de existir empresas que, sob o manto do marketing de incentivo, acabam por burlar normas tributárias e trabalhistas, falseando o pagamento de salário ou remuneração por meio da figura das premiações, não é suficiente para colocar na vala comum toda e qualquer campanha de marketing de incentivo.

No marketing de incentivo (ou marketing “multinível”), o empreendedor recebe uma comissão tanto pelas vendas efetuadas diretamente quanto pelas *vendas efetuadas por outros de sua indicação*. As autuações fiscais se referem ao reenquadramento da relação entre elas e os seus distribuidores como uma relação de trabalho e a correspondente atribuição de *caráter retributivo do trabalho* para os valores entre elas transacionados. O objetivo aqui é discorrer sobre quando há incidência das contribuições sociais, e quando não há, ao tratarmos desse tipo de operação.

Início a análise pelos julgamentos do CARF que não tributaram o marketing de incentivo.

Acórdãos 2402-004.991 e 2402-004.992, Relator Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Sessão de 16/02/2016, Recorrente Forever Living Products Brasil Ltda. Nestes casos a remuneração derivava de prêmios ou bônus que se originavam de um fundo formado pelos próprios distribuidores, cujos recursos eram aportados por meio do "Valor de Alocação de Rede (VAR)". Da análise dos contratos, verificou-se que os distribuidores autorizados adquiriam produtos da recorrente para revenda e, quando da liquidação das aquisições, parte do valor era entregue para um fundo financeiro que era administrado pela autuada, sendo que tal fundo era periodicamente dividido e/ou rateado entre os distribuidores, em conformidade com os critérios estabelecidos no plano de marketing a que todos se subordinavam e tinham prévio conhecimento.

Acórdãos 2401-005.719, 2401-005.720, 2401-005.721 2401-055.722, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Sessão de 11/09/2018, Recorrente Herbalife Internacional do Brasil Ltda. Aqui, deu-se provimento, por maioria de votos, ao Recurso Voluntário. No caso, o relatório da fiscalização apontava que as remunerações pagas a título de rendimentos (lucros de revenda) de distribuidores independentes, também chamadas de "Descontos sobre valor de Venda", teriam a natureza de pagamentos em decorrência de prestação de serviços por contribuintes individuais, denominados "supervisores", que participariam do resultado de vendas de produtos de outros contribuintes individuais, considerados pela empresa como "distribuidores" ou "supervisores" de nível mais baixo. Tal conclusão se fundamentava no fato de que os distribuidores somente podiam adquirir produtos da empresa por meio de quem os indicou.

O modelo de negócio em discussão possui duas formas de remuneração: o lucro no varejo e o lucro no atacado. Com relação ao lucro no varejo, esse se origina da compra do produto por um preço inferior ao sugerido para a venda ao consumidor final, isto é, haveria um desconto dado ao distribuidor que varia de 25% a 50%, de modo que a autuação fiscal está equivocada ao afirmar que o lucro advém da venda a outro distribuidor. Como decorrência do exposto, entendeu a turma que os valores recebidos pelos empreendedores se enquadrariam como verdadeiros ganhos comerciais e não ganhos decorrentes de contraprestação por serviços prestados.

Passo agora à análise dos julgamentos que tributaram o marketing de incentivo.

Acórdão 2201-003.490, Sessão de 14/03/2017, Relator Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Recorrente Sindicato dos Trabalhadores Públicos Federais da Saúde e Previdência Social no Estado de Pernambuco. Foi negado provimento, por voto de qualidade, ao Recurso Voluntário, uma vez que foi entendido que os bônus ou prêmios, pagos a segurados contribuintes individuais pelas vendas e divulgação dos produtos da empresa por meio da ampliação da rede de distribuição, possuem natureza remuneratória de uma relação de prestação de serviço, de forma que há a incidência da contribuição previdenciária sobre tais pagamentos.

Acórdão 2301-004.218, Sessão de 06/11/2014, Conselheiro Relator Wilson Antônio de Souza Correa, Recorrente Forever Living Products Brasil Ltda. Foi dado provimento ao Recurso Voluntário diante da ausência de comprovação do fato gerador da contribuição previdenciária, isto é, de que os pagamentos decorreriam de prestação de serviços.

Acórdão 2301-005.126, Sessão de 13/09/2017, Conselheira Relatora Andrea Brose Adolfo, Conselheiro Redator Wesley Rocha, Recorrente Forever Living Products Brasil

Ltda. Negou-se provimento, por maioria de votos, ao Recurso Voluntário, uma vez que a relação entre a empresa que fabricava os produtos e os seus distribuidores foi considerada como uma relação de prestação de serviço. A busca de novos distribuidores associados para a formação da rede foi considerada uma prestação de serviço de marketing.

Acórdão 2402-007.730, Sessão de 05/11/2019, Conselheira Relatora Renata Toratti Cassini, Recorrente Forever Living Products Brasil Ltda. Em julgamento de processo administrativo que só cuidava da multa por falta de informação em GFIP, o Recurso Voluntário não foi conhecido por unanimidade pela turma de julgamento por falta de prequestionamento em sede de impugnação dos argumentos nele trazidos. No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o tema foi analisado no Acórdão 9202-005.548, Sessão de 27/06/2017, no qual foi negado provimento, por maioria de votos, ao Recurso do contribuinte, prevalecendo o entendimento de que os bônus ou prêmios pagos aos distribuidores, pelas vendas e divulgação dos produtos da empresa por meio da sistemática do marketing multinível, possuem natureza remuneratória de prestação de serviço de marketing, caracterizando-se os respectivos beneficiários como contribuintes individuais.

Em igual sentido, no Acórdão 9202-007.506, Sessão de 30/01/2019, Relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Recorrente Forever Living Products Brasil Ltda., foi dado provimento, por unanimidade, ao Recurso da Fazenda Nacional, reformando-se o entendimento da turma ordinária. Dessa forma, foi entendido que a relação jurídica entre a empresa que vende os produtos e os seus distribuidores possui natureza de prestação de serviço, tal qual a prestação de serviço de um representante comercial. Como consequência, concluiu-se que as bonificações pagas teriam natureza de compensações pagas aos distribuidores com base no volume de produtos que eles, e o grupo de colaboradores por eles formados, adquiriram para revenda, de acordo com os requisitos delineados em contrato.

Acórdão 2201-006.307, Sessão de 02/06/2020, Conselheiro Relator Douglas Kakazu Kushiya, Recorrente Sul America Companhia Nacional Seguros. No caso, os valores pagos aos segurados através de cartões de premiação e demais produtos (inclusive DVDs, câmeras e carros) foram entendidos como remuneratórios, mesmo sendo eventuais.

Acórdão 2201-004.579, Sessão de 03/06/2018, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Conselheiro Redator Daniel Melo Mendes Bezerra, Recorrente Mataboi Alimentos Ltda. Aqui é possível verificar que os valores foram pagos de forma contínua, em todo o período auditado, e a maioria dos beneficiários segurados empregados receberam o benefício durante todo o período que mantiveram vínculo com a empresa. Não havia, portanto, pagamento eventual ou ocasional. Coube no voto, inclusive, a citação do STF (súmula 209), que fixa o entendimento do prêmio quando “verificada a condição a que estiver subordinado, e não pode ser suprimido, unilateralmente, pelo empregador, quando pago com habitualidade”.

A análise serve para dizer que, no CARF, apesar dos poucos casos – mais precisamente, pagamentos de poucos contribuintes a título de marketing de incentivo – é possível criar uma hipótese, um prognóstico para os casos a serem enfrentados:

Quando se entende por uma relação de prestação de serviços de divulgação, os valores pagos são tributados. Haverá tributação quando a divulgação (marketing) dos produtos da empresa demonstrar ser uma prestação remunerada de serviço. E quando o lucro for advindo

da venda a terceiro e, para isso, o vendedor direto esteja sendo pago pela empresa para tal. Outra hipótese é quando há a subordinação, a habitualidade e – consequência da relação trabalhista – a impossibilidade de supressão pelo empregador.

Quando se entende por uma mera relação comercial, não. Em não havendo relação de emprego, prestação de serviços autônomos ou de distribuição, não há falar em incidência de contribuições para a seguridade social. Não haverá tributação quando os valores recebidos pelos vendedores se enquadrarem como ganhos comerciais e não ganhos decorrentes de contraprestação por serviços prestados.

Passo a decidir.

A 9ª Turma da DRJ/RPO, no Acórdão 14-30436, afirma que houve a prestação de serviços. Sua conclusão, a de que “não é prática de uma empresa a distribuição gratuita de recursos financeiros”, não me parece refutar o caráter de premiação. Prêmio é, justamente, a distribuição para uma contraprestação, independente desta contraprestação ser de fato um serviço praticado.

Primeiramente cumpre salientar que os motivos expostos pela autuada não se encontram acompanhados de documentos aptos a comprovar as suas alegações.

Além disso, ainda que considerados os argumentos expostos pela autuada, observa-se que a atividade exercida por pessoas físicas na captação de novos clientes para a empresa constitui prestação de serviços, ao contrário do entendimento exarado pela impugnante.

(...) Entender que os valores eram pagos àquelas pessoas físicas sem a existência de contraprestação não se revela coerente com a realidade empresarial, pois não constitui prática regular de uma empresa a distribuição gratuita de recursos financeiros.

A Recorrente, em sede recursal, afirma que não há relação de metas e objetivos, não há obrigação de revenda de produtos e nem mesmo de aquisição (mensal ou anual). O prêmio, como admitido, não é pela indicação de novos compradores, mas pelas compras – que podem ser efetuadas por terceiros ou até pelos próprios premiados (fls. 369).

Os valores contabilizados na conta “Prêmios e Gratificações”, relativos aos pagamentos efetuados aos prestadores de serviços pessoa física, sem vínculo empregatício, são a base tributável para o Auto de Infração (fl. 42). No Relatório de Lançamentos, observa-se pagamentos referentes a *premiação* (fls. 46 a 55). Observo que não há regularidade nos pagamentos listados no Relatório de Lançamentos. Alguns nomes aparecem uma única vez.

Se, por um lado, não há regularidade nos pagamentos, e nem contrato de contraprestação de serviços, não também provas de que a relação foi unicamente comercial. Não há, por exemplo, qualquer contrato ou norma da empresa que indique de que forma se dão os prêmios. A única prova constante nos autos é a de que tais pessoas estão sendo pagas, conforme os valores contabilizados na conta “Prêmios e Gratificações”.

E, somente por este sentido, corroboro com a decisão de 1ª instância, ao afirmar pela presunção de que o pagamento a pessoa física precisa, para a empresa, ter alguma contraprestação. Finalmente, sobre o princípio da solidariedade, me inclino:

Art. 195. A seguridade social será financiada **por toda a sociedade**, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) 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**;

Multa de ofício

O ora Recorrente questiona a aplicação da multa menos severa, mais especialmente a aplicada, comparando o art. 35, II, “a” da Lei 8.212/1991.

Todavia, com a revogação da Súmula CARF nº 119, DOU 16/08/2021, não há mais sentido em manter interpretação dissonante ao entendimento do STJ e do próprio posicionamento da PGFN. Deve-se apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do devido à época da ocorrência dos fatos com o regramento contido no atual artigo 35, da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar parcial provimento, apenas para a aplicação da multa moratória limitada em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho