



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 17227.720301/2020-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.420 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de outubro de 2023  
**Recorrente** NATURA COSMETICOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de autos de infração lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe por descumprimento de obrigação principal, em 30/11/2020, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

- Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (fls. 2/11) - referente à contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), não declaradas em GFIP, nas competências 1/2015 a 12/2015, no valor consolidado de R\$ 60.188.253,12;

- Contribuição para financiamento de outras entidades e fundos - Senac, Sesc, Incra, Salário Educação e Sebrae - (fls. 30/45), não declarada em GFIP, nas competências 1/2015 a 12/2015, no valor consolidado de R\$ 15.472.316,51; e

- Contribuição para financiamento de outras entidades e fundos - Senac, Sesc, Incra, Salário Educação e Sebrae - (fls. 13/28), não declarada em GFIP, nas competências 1/2015 a 12/2015, no valor consolidado de R\$ 14.625.406,01.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 47/80):

A empresa enquadra-se na Classificação Nacional de Atividade Econômica Fiscal – CNAE FISCAL 4646-0/01 – Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria e de toucador, considerando-se a atividade preponderante desenvolvida pela empresa.

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 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.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

1) da contribuição previdenciária de responsabilidade da empresa - cota patronal e GILRAT, e da contribuição para outras entidades e fundos (AI – fls. 13), os valores pagos às ‘Consultoras Natura Orientadoras’, na qualidade de pessoas jurídicas (MEI), caracterizadas como segurado empregado em virtude da identificação e comprovação do vínculo empregatícios; e

2) da contribuição previdenciária de responsabilidade da empresa – GILRAT e contribuição para outras entidades e fundos (AI – fl. 30), os valores pagos às ‘Consultoras Natura Orientadoras’, na qualidade de pessoas físicas, caracterizadas como segurado empregado.

As bases de cálculo das contribuições lançadas encontram-se identificadas nos Anexos VD/ 1 e V-D/2 (CNO na qualidade de pessoa jurídica – MEI) e Anexo V-E (CNO na qualidade de pessoa física).

Foi aplicada multa de ofício qualificada, com fundamento na Lei nº 9.430/1996, artigo 44, §1º, e Lei nº 4.502/1964, artigos 71 e 72.

O presente lançamento não está alcançado pela decadência, pois o prazo decadencial foi computado com base na Lei 5.172/1966 – CTN, artigo 173, inciso I, tendo em vista a conduta da empresa ao omitir ou não declarar em GFIP contribuição que deveria saber devida e ainda a ocorrência de fraude no estabelecimento do contrato laboral com as CNO’s.

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.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 5271/5335, com base nos seguintes tópicos a seguir, em síntese:

I-Da Tempestividade

II-Considerações Iniciais

III-Dos Fatos

IV-Do Direito

IV.1-Preliminar de Nulidade: Incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para declarar vínculo empregatício.

IV.2-Ausência de Aprofundamento do trabalho fiscal e de prova da acusação fiscal (afronta ao art. 142 do CTN)

IV.3-Da ausência de vínculo empregatício.

IV.3.1. O modelo comercial de venda direta (“porta-a-porta”)

IV.3.1.1 – A atividade desempenhada pela Consultora Natura Orientadora (“CNO”)

IV.3.2 – Ausência, cumulativa, dos requisitos de pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação

V – QUESTÕES SUBSIDIÁRIAS

V.1 – A cobrança das contribuições destinadas a terceiros extrapola o que seria devido com a observância da base de cálculo total correspondente a 20 (vinte) salários mínimos, nos termos do parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81

V.2 – Indevida e Descabida Qualificação da Multa de Ofício em 150%

V.2.1 – Da ausência de dolo

V.2.2 – Não tipificação das condutas dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

V.3 – Da extinção do crédito tributário pela ocorrência da decadência

VI – DO PEDIDO

O responsável solidário apresentou impugnação às fls. 6711/6760 com base nos seguintes tópicos, em síntese:

I-Tempestividade

II-Esclarecimentos Prévios

III-Dos Fatos.

IV-Do Direito

IV.1 Da Ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

IV.2.- Da não demonstração, pela Fiscalização, da ocorrência da hipótese do Responsabilização com base no art. 135 do CTN.

IV.3 – Da Ausência de Especificação, de Individualização e de Prova da Conduta do Impugnante tida por Infracionária

IV.4 – Da Ausência de Responsabilidade Solidária do Impugnante – não aplicação ao caso concreto do artigo 135 do CTN

IV.5- Questões Subsidiárias.

IV.5.1- Da Absoluta Impossibilidade de Exigência da Multa Qualificada do Impugnante

IV.6 – Das Questões de Fundo da Exigência Fiscal

V-Conclusões

VI-Do Pedido.

Em 29/06/2021 foi proferido Acórdão n.º 101-010.690 - 5ª TURMA/DRJ01, (e-fls. 6930/6972), e a impugnação foi julgada improcedente por unanimidade.

A seguir transcrevo as ementas da decisão recorrida:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**DECADÊNCIA.**

Uma vez constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, as contribuições lançadas sujeitam-se ao prazo decadencial de 5 anos previsto no Código Tributário Nacional, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**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, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que caracterizada a prática de atos fraudulentos e com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR.**

O administrador/diretor da empresa é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme determina o art. 135, III do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte teve ciência do acórdão de impugnação em 13/07/2021, conforme documento às fls. 6977 e apresentou recurso voluntário (fls. 6982/7050) em 11/08/2021, com base nas principais alegações a seguir, em síntese:

- A Recorrente repisa e insiste que a acusação fiscal formulada pela autoridade administrativa e encampada na r. decisão recorrida carece, em absoluto, de prova. Nos termos do artigo 142 do CTN, é ônus da autoridade administrativa provar a acusação fiscal atribuída ao contribuinte, o que, decididamente, não ocorreu no caso concreto. Não há, nos autos, prova de relação de emprego e muito menos de fraude e simulação.

- Com efeito, e como amplamente demonstrado na impugnação, a alegação da autoridade administrativa de existência de suposto vínculo empregatício entre a Recorrente e milhares de prestadores de serviços (pessoas físicas e jurídicas, fls. 456/5236) denominados “Consultoras Natura Orientadoras” está baseada, única e exclusivamente, em interpretação (equivocada e enviesada) de cláusulas do “Instrumento Particular de Prestação de Serviços Atípico”;

- Alega como preliminar que a Justiça do Trabalho é competente para reconhecer vínculos trabalhistas, não o Auditor-Fiscal da Receita Federal;

- A atuação do Auditor-Fiscal é incompatível com o reconhecimento de vínculos empregatícios, que demandam ampla prova e garantia do contraditório. Essa declaração unilateral afronta os princípios da separação dos poderes e da segurança jurídica.

- A argumentação da Recorrente sobre a falta de aprofundamento e prova na acusação fiscal não foi levada em consideração pela autoridade administrativa. A acusação se baseia em uma interpretação equivocada do contrato de prestação de serviços, que não comprova individualmente os requisitos necessários para o reconhecimento de um vínculo empregatício. Além disso, a autoridade não intimou nenhuma das Consultoras Orientadoras envolvidas;

- A autoridade administrativa ignorou os serviços prestados por empresas MEI sem investigar ou intimar para obter informações. Portanto, os autos de infração devem ser cancelados por falta de prova de vínculo empregatício.

- A desconsideração das pessoas jurídicas contratadas pela recorrente não foi provada. A legislação exige evidências de ato ilícito e abusivo para desconsiderar uma pessoa jurídica, o que não ocorreu no caso.

- A falta de apresentação de notas fiscais por MEIs não compromete sua existência.

- A Justiça do Trabalho já decidiu em casos semelhantes, afastando o vínculo empregatício.

- A terceirização de atividades é permitida e a legislação;

- O Ministério Público do Trabalho também arquivou procedimentos envolvendo a atuação das consultoras. Portanto, a contratação das consultoras não é ilegal e não se trata de “pejotização”. O sistema de venda direta também é adotado pela recorrente.

- A empresa decidiu adotar um sistema de venda por revendedores autônomos. Esses revendedores têm autonomia e flexibilidade para vender os produtos.

- As CNO foram contratadas para realizar atividades de orientação e motivação dos revendedores. Não há vínculo empregatício entre a empresa e a CNO. A prestação desses serviços não é indispensável para a empresa. A empresa tem outros canais de venda e os

revendedores podem decidir se querem participar dos grupos liderados pela CNO ou não. A compra de produtos da marca Natura é opcional e a decisão de compra é da revendedora. Não há semelhanças entre as funções das CNOs e as gerentes de relacionamento, que são empregadas da empresa.

- Não há relação de emprego com as Consultoras Natura e Natura Orientadoras, pois não há promoção associada ao Plano de Cargos e Salários. A relação de trabalho é voluntária e não há subordinação. A Cláusula 3ª do contrato determina obrigações mínimas, e a Cláusula 4ª estabelece as informações que a empresa deve fornecer. As CNO's não estão sujeitas a roteiros e têm liberdade para definir horário e local de trabalho. A CNO assume todos os riscos e pode revender produtos de outras marcas. Não há subordinação, e a empresa não interfere na rotina das CNO's;

-As Gerentes de Relacionamento possuem várias funções, como participar de planejamentos de vendas, realizar show room de produtos e capacitar consultoras.

-As Gerentes de Relacionamento têm várias outras funções no seu contrato de emprego. A Consultora Natura e a Consultora Natura Orientadora não são funcionárias da empresa. No trabalho delas não há subordinação. A empresa fornece informações necessárias para a prestação de serviço das consultoras. As consultoras podem revender outros produtos, inclusive de concorrentes da empresa. A empresa não controla a rotina de trabalho das consultoras.

- As CNO's prestam serviços de forma autônoma, sem fiscalização, suportando todos os custos e podendo vender produtos de marcas concorrentes. O valor pago pela Recorrente às CNO's não constitui salário, mas sim uma remuneração variável baseada nos resultados obtidos. A autoridade administrativa errou ao considerar a pessoalidade na prestação dos serviços pelas CNO's. Não são estabelecidas metas para as CNO's, apenas regras de rescisão contratual. Não foram comprovados todos os requisitos para configuração de vínculo empregatício.

-A cobrança das contribuições destinadas a terceiros extrapola o limite legal de 20 salários mínimos.

- A multa qualificada não pode ser aplicada, pois falta prova de conduta dolosa e violação dos dispositivos legais.

-A multa qualificada de 150% deve ser cancelada devido à falta de motivação adequada, ausência de prova de má-fé e dolo, e falta de tipificação das condutas previstas na legislação. Além disso, o crédito tributário deve ser extinto devido à ocorrência da decadência.

Não tipificação das condutas dos arts. 71,72 e 73 da Lei nº 4.502/64

**-PEDIDO**

Diante de todo o exposto, é a presente para requerer o provimento integral do recurso voluntário, reformando-se a r. decisão recorrida para cancelar integralmente a exigência fiscal.

O responsável solidário teve ciência do acórdão de impugnação em 27/07/2021, conforme Aviso de Recebimento às fls. 6979 e apresentou recurso voluntário(fl. 7054/7099) em 26/08/2021, com base nas principais alegações a seguir, em síntese:

Da Tempestividade;

-O recorrente foi autuado como responsável solidário por débitos da empresa Natura Cosméticos S.A. apenas por ser seu Diretor Presidente, sem evidências de conduta irregular específica.

-A acusação fiscal é insubsistente e não cumpre os requisitos legais. O trabalho fiscal é frágil e baseado em presunções.

-A responsabilidade pessoal do réu deve ser cancelada, pois não há dolo em seu comportamento. A decisão recorrida é equivocada na interpretação do direito e na análise dos fatos. O trabalho fiscal não investigou profundamente os fatos e não apresentou provas para sustentar a acusação. .

-A fiscalização não comprovou os requisitos exigidos para a atribuição de responsabilidade tributária ao Recorrente. A autuação se baseou na presunção de uma conduta dolosa do Diretor Presidente sem apresentar provas concretas. A jurisprudência do STJ e CARF exige a comprovação do dolo para aplicação do artigo 135 do CTN.

-A empresa sempre agiu de acordo com pareceres jurídicos e decisões judiciais que confirmam a licitude da contratação das CNOs. As poucas decisões trabalhistas contrárias são situações excepcionais. Não há provas concretas de conduta ilícita praticada pelo Recorrente. A presunção de infração à lei é descabida.

-A acusação não especifica o ato ilícito cometido pelo acusado, violando o princípio da ampla defesa. Não há provas de que o acusado tenha praticado a conduta infracional. A responsabilidade por atos ilícitos é pessoal e não pode ser atribuída a terceiros sem provas concretas. Vários órgãos, incluindo o Ministério Público do Trabalho e o Tribunal Superior do Trabalho, confirmaram a legalidade das práticas da empresa. Não há motivos para considerar o acusado como responsável solidário. A acusação não apresenta evidências de vínculo empregatício nas contratações em questão. O acusado deve ser excluído do caso devido à falta de provas contra ele.

- O recorrente não pode ser responsabilizado pelos débitos exigidos, pois não há prova de conduta ilícita. No máximo, houve inadimplemento tributário. Caso exista responsabilização a multa qualificada não pode ser aplicada ao recorrente, pois é personalíssima.

-Ainda que se pudesse admitir a responsabilização do Recorrente com relação à infração – o que se admite apenas para argumentar –, certo é que a exigência da “multa qualificada”, no importe de 150%, prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96, deve ser afastada;

-o tipo de penalidade culminada pelo referido dispositivo se caracteriza pela pessoalidade de sua imposição, ficando restrita ao âmbito da pessoa que praticou o ato ilícito, sendo absolutamente inadmissível estender seus efeitos para pessoa física estranha aos fatos, mormente quando se considera o princípio da personalização da pena.

-a caracterização da conduta dolosa que justifica a majoração da multa depende essencialmente da ação ou omissão dos seus administradores;

-No caso concreto, todavia, como restou amplamente demonstrado, o Recorrente não praticou qualquer ato ilícito, não sendo possível ser responsabilizado pela multa qualificada decorrente da prática desses atos, por ser ela personalíssima;

-Ressalte-se que a aplicação do princípio da personalização da pena às multas tributárias já foi há muito assentada pelo E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL;

-Outra, aliás, não é a orientação da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS;

-o Recorrente não está a defender uma “gradação da multa de ofício qualificada aplicada”, como equivocadamente entendeu a r. decisão recorrida, mas sim que a pena seja aplicada exclusivamente ao pretense autor do ilícito;

Da ocorrência de decadência.

-restando clara a ausência de qualquer conduta dolosa do recorrente, de qualquer ilicitude, ao caso deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN e, desse modo, todos os supostos débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 07/12/2015 estão inexoravelmente atingidos pela decadência, e extintos, pois, nos termos do art. 156, V, do CTN;

Das Questões de Fundo da Exigência Fiscal.

-Caso não sejam acolhidos os argumentos que evidenciam a impossibilidade de responsabilização do Recorrente, o que se admite apenas ad argumentandum, serve a presente para, em relação às matérias de fundo, ratificar todas as alegações constantes do recurso voluntário já interposto pela Natura Cosméticos S.A.

DO PEDIDO

-Diante do exposto, é a presente para requerer o provimento integral do recurso voluntário, reformando-se a r. decisão recorrida para cancelar a responsabilidade tributária imputada ao Recorrente

Foram apresentadas contrarrazões (fls. 7160/7202. ) com base nos tópicos a seguir:

I – SÍNTESE DOS FATOS

II – COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO PARA RECONHECER VÍNCULO

EMPREGATÍCIO E EFETUAR O LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ E DO CARF.

III – DA SUPOSTA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE

APROFUNDAMENTO DO TRABALHO FISCAL

IV – ARTIGO 129 DA LEI 11.196/2005

V – DA CONFIGURAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO

V.1 – DAS CONSULTORAS NATURA ORIENTADORAS – CNOs

VI – CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. LIMITE DA BASE DE CÁLCULO.

VI.1 – HISTÓRICO LEGISLATIVO

VI.2 -DA REVOGAÇÃO DA NORMA QUE PREVIA A LIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

VII – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO

VIII – MULTA AGRAVADA

IX – DECADÊNCIA

X – PEDIDO

A recorrente apresenta petição (fls. 7207/7208) na qual informa que houve a renovação da data de vencimento da apólice do seguro garantia, bem como a atualização do valor segurado, mantendo a suficiência da garantia.

A recorrente apresenta petição, em 25/09/2023, (fls. 7230/7233) onde informa a existência de fato novo e alega, em síntese:

Foi publicada a Lei n.º 14.689/2023, que, dentre outras questões, alterou o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

A multa de ofício qualificada deve corresponder ao percentual de 100%, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Requer:

- (I) a retirada de pauta do processo administrativo, para efetivo exame e considerações dos eventuais efeitos da publicação da Lei Ordinária n.º 13.988/2020 no caso concreto;
- (II) seja determinada a intimação da PGFN para, se o caso, apresentar manifestação do fato novo, nos termos do art. 9º do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo federal.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro WILSON DE MORAES FILHO, Relator.

### **ADMISSIBILIDADE**

Os recursos voluntários foram oferecidos no prazo legal, assim, devem ser conhecidos.

### **PRELIMINARES**

#### **AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIA PARA DESCARACTERIZAR ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS**

A seguir transcrevo o voto proferido no acórdão de piso, que esclareceu a situação:

A legislação tributária expressamente atribui à Autoridade Fiscal o poder de descaracterizar atos ou negócios jurídicos quando constatar que foram realizados de forma fraudulenta, com intuito evasivo, tal como verificado no caso em questão.

Nos termos da Lei n.º 8.212/1991, artigo 33, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil o planejamento, a execução, o acompanhamento e a avaliação das atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias:

(...)

Tal atividade envolve o dever de efetuar a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, conforme disposto no CTN, artigo 142:

(...)

Evidentemente, quando o legislador estabeleceu o dever da Autoridade Fiscal de efetuar o lançamento, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável.

Nesse sentido, a Autoridade Administrativa Fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

Como toda prerrogativa decorre de um dever, uma vez verificado que o Sujeito Passivo utiliza-se de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal); ou seja, uma vez evidenciada a simulação, não resta outra opção à Fiscalização a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o Contribuinte e seus prestadores de serviços pessoas físicas e/ou jurídicas.

Tal entendimento encontra respaldo no CTN, artigo 116, inciso I, artigo 118, inciso I, artigo 123, e artigo 149, inciso VII, a seguir transcritos:

(...)

Diante dos dispositivos normativos acima mencionados, resta demonstrada a possibilidade de o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil desconsiderar os atos e fatos simulados e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

Diante deste contexto normativo, ao contrário do que alega a defesa, é certo que a Autoridade Fiscal, com relação às pessoas jurídicas contratadas, ao considerar, para fins fiscais, um pacto laboral empregatício que o Contribuinte entendia não existir, não está a invadir a competência da Justiça do Trabalho, assim como não está realizando a desconsideração de pessoa jurídica prevista no artigo 50 do Código Civil, nem tampouco está infringindo o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

Isto porque a atuação da Autoridade Fiscal não está direcionada para a aplicação do direito trabalhista ou civil, mas para dar fiel cumprimento à legislação previdenciária, atuação esta que encontra respaldo no artigo 229, §2º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

(...)

Ademais, tem-se que o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 - ao estabelecer que a prestação de serviços intelectuais, para fins fiscais e previdenciários, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas - não tem o condão de afastar a realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços específicos para a Autuada.

A regra disposta no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro - inclusive com as normas pertinentes à legislação tributária - não possuindo o condão de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego para fins previdenciários entre o trabalhador, contratado sob o manto de pessoa jurídica, e o empregador. Ademais, não houve contratação de serviços de caráter intelectual.

Assim, considerando os dispositivos legais e normativos acima mencionados, ao contrário do entendimento da defesa, é certo que a Fiscalização detém

competência para afastar os efeitos de negócios jurídicos formalizados com aparência de licitude tributária quando os elementos fáticos evidenciados no decorrer do procedimento fiscal revelarem que tais negócios jurídicos foram celebrados com o objetivo de não possibilitar a incidência da contribuição social previdenciária, tal como ocorreu no caso em questão.

Nesse sentido, deve a auditoria fiscal efetuar o lançamento, constituindo o crédito tributário, como determinam os artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN, combinados com o artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, segundo o qual são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, aquele que presta serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Sem reparos à decisão de piso.

Ao constatar que há a vinculação obrigatória de um trabalhador ao RGPS, deve o Auditor Fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual a prestação ocorreu para, com base na realidade, apurar contribuições devidas e condutas incompatíveis com a legislação aplicável.

O Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, na redação dada antes da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, determina:

Art.229.

[...]

§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Houve o lançamento de contribuições incidentes sobre remunerações pagas a pessoas físicas – autônomos e sócios de pessoas jurídicas (MEI), caracterizados como segurados empregados da Autuada, com fundamento na Lei nº 8.212/91, artigo, 12, inciso I, alínea ‘a’.

Quanto a realidade fática encontrada, esclareça-se que a fiscalização não precisa apurar individualmente cada um dos casos, pois a análise do “Instrumento Particular de Prestação de Serviços Atípicos” permite extrair os elementos caracterizadores da relação de emprego, pois se repetem para todos os contratados.

Uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza-se de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos, por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Ou seja, uma vez evidenciada a simulação, não resta outra opção à fiscalização a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o contribuinte e seus prestadores.

Caso contrário seria esvaziada a obrigatoriedade das normas previdenciárias e da filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências dos pactuantes, causando, conforme o caso, prejuízo ao financiamento da previdência social decorrente de fraude.

Não houve a declaração de irregularidade do vínculo empregatício em relação ao direito trabalhista, mas sim perante a norma tributária/previdenciária entre as partes envolvidas,

tendo em vista que descaracterizou uma operação jurídica que configura em si a possibilidade de incidência da norma tributária.

Portanto, sem razão a recorrente, uma vez que a fiscalização detém competência para analisar a situação fática jurídica de cada caso, baseada em provas e indícios, e determinar, conforme as normas vigentes, a relação de vínculo empregatício para fins de incidência tributária, e tão somente para esse fim, não havendo correlação com a esfera judicial ou trabalhista, salvo se essa segunda determinar situação diversa do entendimento fiscal.

AFRONTA AO ART. 142 DO CTN.

No presente caso a descrição dos motivos e da motivação, os dispositivos legais e normativos infringidos, bem como aqueles determinantes da penalidade aplicada, estão claramente indicados na Auto, no Relatório Fiscal e documentos anexos.

As informações constantes no auto de infração, no relatório fiscal e nos documentos anexos permitem que o contribuinte identifique os dados que foram considerados fatos geradores.

No caso do responsável solidário também ficou claro o motivo pelo qual ele foi incluído como solidário.

Ademais, ao contrário do que se alega, o lançamento foi constituído conforme determina o CTN, art. 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Toda a situação que determinou a ocorrência do fato gerador foi detalhadamente descrita no Relatório Fiscal e documentos anexos e no auto de infração, com discriminação da base de cálculo, do montante devido, da fundamentação legal. O sujeito passivo e o responsável solidário foram identificados e regularmente intimados da autuação.

Foram cumpridos os requisitos do Decreto 70.235/72, art. 10, não havendo que se falar em nulidade ou cerceamento do direito de defesa.

No caso, inexistentes qualquer das hipóteses de nulidade previstas no Decreto 70.235/72, art. 59.

Todos os requisitos foram preenchidos, tanto é que houve um amplo e exaustivo exercício do contraditório, conforme as peças de impugnação e recurso voluntário apresentados.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade.

Da Decadência.

A Súmula vinculante STF nº 08, de 20/6/08, dispõe que:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Desta forma, aplicam-se os prazos previstos no CTN.

Nos lançamentos por homologação, para se apurar a decadência, na hipótese de existência de pagamento parcial e inexistência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do CTN, art. 150, § 4º:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, inexistindo pagamento parcial e existindo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a situação atrai a regra prevista no CTN, art. 173, I, contando-se o termo inicial do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Os recorrentes alegam que as contribuições sociais lançadas relativas aos fatos geradores ocorridos nos períodos de janeiro a novembro de 2015 se encontram extintas pela decadência, conforme o art. 150, § 4º do CTN.

O contribuinte efetuou recolhimentos parciais para as competências objeto do presente lançamento, conforme documentos de fls. 6.086/6.621, o que ensejaria a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Mas o conjunto probatório demonstra a prática de sonegação e fraude, conforme os artigos 71 e 72 da lei nº 4.502/64, logo o prazo decadência a ser adotado é o do art. 173, inciso I do CTN.

O sujeito passivo, no período fiscalizado, optou conscientemente por adotar esquema fraudulento para reduzir as contribuições devidas (evasão fiscal), pois realizou a contratação de contribuinte individuais e pessoas jurídicas através da celebração de contratos de natureza civil, mas na realidade os serviços eram prestados por pessoas físicas como segurados empregados (art. 12, inciso I, alínea "a" da lei 8.212/91), pois estavam presentes os elementos da relação de emprego (trabalho por pessoa física, pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação).

Houve inclusive a aplicação de multa de ofício qualificada (150%), com fundamento no art. 44, §1º da Lei 9.430/96, pois a conduta da recorrente se enquadra nos conceitos de sonegação e fraude (71 e 72 da Lei nº 4.502/1964).

Diante do exposto entendo que a regra de decadência a ser aplicada é a do art. 173, inciso I do CTN.

O lançamento se refere ao período de apuração de 01/01/2015 a 31/12/2015 e sujeito passivo tomou ciência em 07/12/2020, logo o lançamento poderia ser realizado até 31/12/2020 (art. 173, inciso I do CTN), dessa forma não há que se falar em decadência.

Do Mérito.

## Do LANÇAMENTO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS

A natureza jurídica dos serviços prestados pelas consultoras natura orientadoras-CBO's, ou seja, o enquadramento das pessoas físicas e jurídicas que realizaram trabalho de CNO como segurados empregados é a grande controvérsia deste processo.

O recorrente alega a ausência dos requisitos exigidos pelos artigos 2º e 3º da CLT para a configuração da relação de emprego, especialmente a ausência de subordinação, sendo lícita a contratação de pessoas jurídicas (MEI's) e físicas (contribuintes individuais) para o desempenho de atividades de captação, controle e gerenciamento de revendedoras autônomas (Consultoras Natura – CN) de seus produtos. Diz que os autos devem ser cancelados, tendo em vista a completa ausência de prova de vínculo empregatício entre a recorrente e as Consultoras Natura Orientadoras (pessoas físicas e jurídicas) indicadas.

O lançamento foi baseado na relação de emprego, para fins previdenciários, entre as CNO's e o contribuinte, com a consequente caracterização dos pagamentos efetuados às pessoas físicas e jurídicas como salário contribuição, com incidência da contribuição previdenciária, com base no art. 22, inciso I e II da Lei nº 8.212/1991. O período apurado foi de 01/2015 a 12/2015.

Cabe enfatizar que as atividades exercidas pelas CNO's diferem das atividades das Consultoras Natura – CN, que atuam na venda direta dos produtos da empresa.

No relatório fiscal ficou demonstrado a existência de relação de emprego, para fins tributário/previdenciário, entre a recorrente e as CNO's, pois houve a prestação de trabalho de forma pessoal, onerosa, não eventual e subordinada, resultando este último elemento caracterizado pela subordinação estrutural, na qual o trabalhador se insere na dinâmica da atividade empresarial do tomador e colabora diretamente para o atingimento dos fins econômicos visados por estes.

Ao contrário do que alega a recorrente não é necessário que a relação de emprego seja demonstrada de forma individualizada e nem que alguma CNO seja intimada, pois a análise do contrato atípico de prestação de serviço já é suficiente para extrair a natureza jurídica da relação existente entre as partes.

Da análise do contrato podem ser destacadas as seguintes constatações:

-Os contratos eram padronizados e continham as mesmas previsões;

- O objeto de tais contratos era a prestação “serviços de natureza patrimonial e disponível de: identificação de possíveis candidatos à condição do Consultoras Natura, atuando, outrossim, na motivação comercial das Consultoras Natura do Grupo CN, por meio do incentivo à participação do Grupo CN nos eventos Natura, tais como, lançamentos de Produtos, showrooms e eventos de reconhecimento, do auxílio na passagem de pedidos e da prestação de suporte, quando necessário”;

-O desenvolvimento das atividades pelas pessoas contratadas como CNO, era totalmente regulado pela empresa, sendo obrigatória a observância da “Tabela de Valores e Regras de Negócio” e da “Cartilha Consultora Natura Orientadora”;

- O valor do trabalho executado pelas CNOs era definido pela Natura e não pelos supostos prestadores de serviços;

- No modelo de remuneração das CNOs era utilizada uma forma de remuneração característica do contrato de trabalho com vínculo empregatício: a bonificação por desempenho e

o escalonamento da remuneração por evolução na estrutura organizacional de negócio empresa, como é o caso da situação referente ao “momento CNO”;

- Havia o estabelecimento de metas pelo resultado no desempenho das funções de CNO.

No que se refere à aplicação do art. 129 da lei 11.196/05 entendo que não tem razão a recorrente, pois essa lei veio confirmar a legalidade da contratação de pessoa jurídica, desde que o trabalho não seja realizado na forma do art. 3º da CLT. Ao ser caracterizada uma relação de emprego a fiscalização tem obrigação de efetuar a constituição do crédito tributário das contribuições previdenciárias.

Em consonância com a reforma da CLT pela Lei nº 13.467/2017, o STF, quando da apreciação do RE nº 958.252, em conjunto com a ADPF 324, em 30/8/2018, decidiu que a terceirização de atividades-fins é lícita, ao fixar a seguinte tese: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”. A Lei 11.196/2005 veio para confirmar a legalidade da contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviço, desde que não esteja configurada a relação de emprego.

Sobre a matéria, cite-se decisão da câmara superior, Acórdão 9202-004.640, de 25/11/16, conforme trecho do voto da relatora:

Quanto a impossibilidade de formação de vínculo por força do disposto na lei 11.196/05, entendo que razão não assiste ao recorrente.

A suposta incompatibilidade entre o § 2.º do art. 229 do RPS e o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 pode ser resolvida mediante interpretação sistemática das normas aplicáveis à espécie. Eis o dispositivo:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

Dos termos legais acima, percebe-se que o dispositivo é aplicável às prestações de serviço intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que esse serviço deva ser obrigatoriamente prestado pelo sócio ou qualquer empregado e independentemente de haver designação de obrigações aos trabalhadores.

Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis: (grifo nosso)

Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Ou seja, se a Auditoria observa que a execução de um contrato, formalmente firmado entre pessoas jurídicas, na verdade busca desvirtuar uma relação de emprego, esse negócio jurídico há de ser afastado de modo que se preservem os direitos dos empregados consagrados pela Carta Magna. Vejamos trecho do relatório fiscal:

Observe-se que tal procedimento não implica em desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que permanece incólume, mas apenas de caracterização do liame empregatício, privilegiando a realidade verificada durante o procedimento fiscal, em detrimento da aparência formal de que se revestem determinados contratos.

Um argumento que nos parece muito válido para chancelar a caracterização de segurado empregado nesses casos, diz respeito às considerações lançadas para vetar o parágrafo único do mencionado artigo, que fora assim redigido:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

São ponderações, conforme veremos, que chamam atenção para a necessidade de se preservar a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes, sempre que verificada a existência de trabalho prestado mediante relação de emprego desvirtuada pela mera pactuação entre empresas. Eis os termos lançados nas razões do veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005:

“Razões do veto - O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. **Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.**” (grifamos)

**A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho corrobora o entendimento de que o artigo 129 da Lei 11.196/2005 não teve o condão de legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, ficando a salvo a relação de emprego.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE PEJOTIZAÇÃO (LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de pejotização. Em qualquer desses casos além de outros, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira

cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático-jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido (art. 2º, caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural.

2. VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECONHECIDO EM JUÍZO. FÉRIAS EM DOBRO. DECISÃO DENEGATÓRIA. MANUTENÇÃO. É devido o pagamento em dobro das férias vencidas, ainda que o vínculo de emprego somente tenha sido reconhecido em Juízo (exegese do art. 137 da CLT). Precedentes. Sendo assim, não há como assegurar o processamento do recurso de revista quando o agravo de instrumento interposto não desconstitui os fundamentos da decisão denegatória, que subsiste por seus próprios fundamentos. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR 63935.2010.5.02.0083, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/06/2013, 3ª Turma, Data de Publicação: 21/06/2013)(grifamos)

Há um outro precedente também do TST que não poderíamos deixar de citar, posto que vem bem nessa linha de entendimento de que a norma do art. 129 da Lei 11.196/05 não autoriza a prestação de serviços com as típicas características da relação de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas.

Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1) NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. 2) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTETÓRIOS. MULTA. 3) VERBAS RESCISÓRIAS. 4) RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. TRABALHO EMPREGATÍCIO DISSIMULADO EM PESSOA JURÍDICA. FENÔMENO DA PEJOTIZAÇÃO. PREVALÊNCIA DO IMPÉRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ART. 7º, CF/88). MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 126/TST. A Constituição da República busca garantir, como pilar estruturante do Estado Democrático de Direito, a pessoa humana e sua dignidade (art. 1º, caput e III, CF), fazendo-o, entre outros meios, mediante a valorização do trabalho e do emprego (art. 1º, IV, in fine; Capítulo II do Título II; art. 170, caput e VIII; art. 193), da subordinação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII) e da busca do bem-estar e da justiça sociais (Preâmbulo; art. 3º, I, III e IV, ab initio; art. 170, caput; art. 193). Com sabedoria, incentiva a generalização da relação empregatícia no meio socio-econômico, por reconhecer ser esta modalidade de vínculo o patamar mais alto e seguro de contratação do trabalho humano na competitiva sociedade capitalista, referindo-se sugestivamente a trabalhadores urbanos e rurais quando normatiza direitos tipicamente empregatícios (art. 7º, caput e seus 34 incisos). Nessa medida incorporou a Constituição os clássicos incentivos e presunção trabalhistas atávicos ao Direito do Trabalho e que tornam excetivos modelos e fórmulas não empregatícias de contratação do labor pelas empresas (Súmula 212, TST). São excepcionais, portanto, fórmulas que tangenciem a relação de emprego, solapem a fruição de direitos sociais fundamentais e se antepõem ao império do Texto Máximo da República Brasileira. Sejam criativas ou toscas, tais fórmulas têm de ser suficientemente provadas, não podendo prevalecer caso não estampem, na substância, a real ausência dos elementos da relação de emprego (caput dos artigos 2º e 3º da CLT). A criação de pessoa jurídica, desse modo (usualmente apelidada de pejotização), seja por meio da fórmula do art. 593 do Código Civil, seja por meio da fórmula do art. 129 da Lei Tributária nº 11.196/2005, não produz qualquer repercussão na

área trabalhista, caso não envolva efetivo, real e indubitável trabalhador autônomo. Configurada a subordinação do prestador de serviços, em qualquer de suas dimensões (a tradicional, pela intensidade de ordens; a objetiva, pela vinculação do labor aos fins empresariais; ou a subordinação estrutural, pela inserção significativa do obreiro na estrutura e dinâmica da entidade tomadora de serviços), reconhece-se o vínculo empregatício com o empregador dissimulado, restaurando-se o império da Constituição da República e do Direito do Trabalho. Por tais fundamentos, que se somam aos bem lançados pelo consistente acórdão regional, não há como se alterar a decisão recorrida. Agravo de instrumento desprovido (AIRR 98161.2010.5.10.0006, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 29/10/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 31/10/2012)(destacamos)

Assim, mesmo após a edição da Lei n.º 11.196/2005 é perfeitamente aplicável os preceitos do § 2.º do art. 229 do RPS, não devendo prevalecer a tese de incompetência da Auditoria Fiscal para caracterizar a relação de emprego e fazer valer os ditames da legislação previdenciária, uma vez que a norma citada não pode ser utilizada como escudo para proteger situações de clara afronta aos princípios dos Direitos Previdenciário e Trabalhista.

Passemos a análise dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

Não eventualidade.

Conforme cláusula 2ª do contrato atípico de prestação de serviços as pessoas físicas (contribuintes individuais) e pessoas jurídicas (MEI) foram contratadas para exercerem atividades de captação, gerenciamento e motivação das Consultoras Natura – CN's. Tais atividades se enquadram no objetivo social e econômico da empresa, de comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, logo está caracterizada a não eventualidade dos serviços prestados pelas CNO's.

Apesar desse não ser o único canal de vendas da empresa, a atuação das CNO's, de captação, recrutamento e gerenciamento de novas consultoras, impulsiona o crescimento da empresa; ou seja, incrementa sua atividade empresarial, consistindo tal modelo de negócio vetor para a expansão e capitalização de recursos pela Autuada.

O serviço prestado é de trato sucessivo, não compreende a execução de um ato singular, pois envolve a execução de prestações periódicas na organização empresarial, tendo se estendido, na maioria dos casos por vários anos.

Os serviços se relacionam com as atividades normais da empresa, nos termos do art. 9º, § 4º do Regulamento da previdência social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, logo tem caráter não eventual.

Como mencionado no relatório fiscal, também confirma o caráter não eventual do trabalho das CNO's o fato de algumas atividades por elas desempenhadas guardarem certa semelhança com as atribuições dos gerentes de relacionamento, que fazem parte de funções da estrutura da empresa.

Subordinação.

Uma das obrigações contratuais impostas às CNO's contratadas, consta a de respeitar normas internas específicas, como a “ Tabela de Valores e Regras de Negócio” e também da “ Cartilha Consultora Natura Orientadora”. Isso demonstra que a autuada traçava as diretrizes pra a atuação das contratadas, ou seja, regulava o trabalho executado pelas CNO's.

Apesar de contrato dizer que as CNO's atuavam de forma autônoma e independente, isso não é verdade, pois estavam obrigadas a observar as regras estipuladas nele. O conjunto das cláusulas acordadas demonstram um claro direcionamento da empresa no modo de atuação das CNO's, o que difere do trabalho autônomo, que é exercido sem subordinação, a partir de organização própria, com independência.

Cabe lembrar que a Natura oferece qualificação e treinamento para as CNO's, conforme despesas registradas na contabilidade (conta contábil "3301050003 – Qualificação e Treinamento – CNO). Isso demonstra que a atuada orientava e dirigia as atividades prestadas pela CNO's.

Observa-se ainda que as CNO's tinham que cumprir metas objetivamente estipuladas para garantir a manutenção do vínculo e que a Natura contava com critérios objetivos para proporcionar às CNO's, com base no resultado do seu desempenho, evoluir dentro da estrutura organizacional do modelo de negócio adotado.

Cabe citar trecho de relatório fiscal:

Representada pela expressão "dependência" no artigo 3º da CLT, a subordinação pressupõe uma estrutura que dirige e gerencia os meios pelos quais se exercerá o trabalho, onde o trabalhador não tem controle total sobre a atividade que desenvolve. Ressalte-se que ela não corresponde à dependência ou sujeição individual, pois o direito do trabalho rompe com a sujeição pessoal ou do indivíduo que executa a atividade (própria das superadas servidões). O poder disciplinar recai sobre a atividade e não sobre o sujeito, este é o cerne da questão. A subordinação não significa necessariamente receber ordens diretamente, no modelo da subordinação clássica, pois, atualmente, com a evolução dos modelos de trabalho, muitas vezes a figura imperativa do chefe não existe mais, e sim uma dinâmica estrutural (subordinação estrutural), na qual evidencia-se o acatamento pelo empregado das diretrizes do contratante. A subordinação estrutural avalia a questão da subordinação não pela inserção da atividade num espaço ou por questões subjetivas, mas pelos métodos operativos que, de algum modo, controlam a atividade desenvolvida pelo trabalhador. Assim, a subordinação estrutural vincula o trabalhador à dinâmica operativa da atividade do tomador de serviços. Destarte, a subordinação vem como elemento central da relação jurídica entre empregador e empregado. É nela que reside a fronteira entre trabalho subordinado com vínculo empregatício e o trabalho autônomo, seja ele executado por pessoa física ou pessoa jurídica (MEI). No trabalho autônomo de prestação de serviços, o contratado orienta a própria atividade sem o estado de subordinação vinculado às diretrizes e controle do contratante. (grifos no original)

As CNO's se inseriram na dinâmica da atividade empresarial da contratante e colaboraram diretamente para o atingimento dos fins econômicos visados por ele, o que demonstra uma subordinação estrutural.

Onerosidade.

O modelo de negócio adotado consiste na bonificação por desempenho e o escalonamento da remuneração por evolução na estrutura organizacional de negócio empresa, o que constitui em forma de remuneração característica do contrato de trabalho.

Era a Natura que determinava quanto seria pago às CNO's e elas não tinham qualquer poder na definição do valor do trabalho a ser executado. Normalmente o trabalhador autônomo é quem define o valor do seu trabalho, que pode variar de acordo com a negociação estabelecida.

Pessoalidade

Os contratos continham cláusula que proibiam a contratação e/ou subordinação de terceiros para execução dos serviços (cláusula 10ª, § 2º). Nesse caso é prevista a rescisão automática do contrato, podendo ser suspensos os pagamentos devidos.

Podemos ainda mencionar que:

-De acordo com a autoridade fiscal, a grande maioria das CNO's contratadas como pessoa jurídica (MEI) já exerciam, anteriormente, suas atividades laborais na Natureza como pessoas físicas.

-A autuada também não apresentou NFS-e emitida pelas CNO's na qualidade de MEI, mas apenas "recibos de pagamento" emitidos pela própria empresa, em modelo único, sem sequer estarem assinados pelas CNO's. A emissão de NFS-e pela MEI é obrigatória nas operações realizadas com pessoas jurídicas.

Todo conjunto probatório descrito no relatório fiscal demonstra a existência de relação de emprego entre a recorrente e as pessoas físicas e jurídicas (MEI) que lhe prestaram serviços.

A autuada adotou como modelo de negócios a "pejotização" no que se refere as CNO's.

Os autônomos e sócios de pessoas jurídicas (MEI), devem ser caracterizados como segurados empregados da Autuada, com fundamento na Lei nº 8.212/91, artigo, 12, inciso I, alínea 'a'.

Entendo que não há reparos a fazer no acórdão de piso.

Da Contribuição de Terceiros.

A recorrente alega acerca da necessária limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros em 20 salários mínimos em decorrência da aplicação do parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/1981.

A Lei nº 6.950/1981 continha em seu artigo 4º a seguinte redação:

Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições para fiscais arrecadadas por conta de terceiros.

O Decreto-Lei nº 2.318/1986 revogou o art. 4º da Lei nº 6.950/1981, que assim dispõe no seu art. 3º:

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

O art. 10 da Lei Complementar nº 95/98 é claro a estabelecer que a unidade básica articular de uma lei é o seu artigo, razão pela qual não se pode falar em manutenção do parágrafo único após a revogação do caput.

A limitação de 20 salários mínimos prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/1981 foi revogada juntamente com o artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/1986.

Não há reparos a fazer no acórdão de piso.

#### Da Multa Qualificada.

A Autuada optou conscientemente por adotar esquema fraudulento para reduzir a contribuição devida (evasão fiscal), ao contratar contribuintes individuais e pessoas jurídicas (MEI) por meio de celebração de contratos de natureza civil, quando, na realidade, os serviços foram prestados por pessoas físicas na condição de segurados empregados, nos termos da Lei nº 8.212/1991, artigo 12, inciso I, alínea 'a', pois presentes os requisitos da pessoalidade, onerosidade, habitualidade e subordinação na prestação dos serviços contratados.

A conduta da Autuada amolda-se perfeitamente aos conceitos de sonegação e fraude dispostos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

A conduta dolosa do Contribuinte consiste justamente em tentar dar aparência de regularidade aos contratos formalmente firmados com pessoas físicas (autônomos) e pessoas jurídicas (MEI), quando, em realidade, os serviços contratados, que se inserem na atividade fim da empresa, eram prestados pelos contratados na condição de segurados empregados, mediante subordinação, habitualidade, onerosidade e pessoalidade, pelas razões já explicadas nesse voto.

Conforme o conjunto probatórios a autuada adotou diversos atos simulados, de forma reiterada, com o fim de ludibriar o fisco e pagar menos tributo.

Cabe citar trecho do relatório fiscal com o qual se adere:

11.1. No presente lançamento, com base nas constatações e evidências já exaustivamente demonstradas no item "II – CIRCUNSTÂNCIAS VERIFICADAS", restou comprovada a ocorrência das condutas tipificadas no Art. 71, inciso I, e no Art. 72 da Lei 4.502/64. A empresa utilizou-se de uma simulação de contrato com pessoas físicas, na qualidade de contribuintes individuais, e pessoas jurídicas, na qualidade de MEI, para fraudar uma relação laboral com vínculo empregatício estabelecida com as CNO's, reduzindo, dessa forma, a obrigação tributária correspondente, enquadrando-se na conduta tipificada no Art. 72 da Lei 4.502/64. Considerando-se também que a GFIP tem natureza jurídica de confissão de dívida e a empresa não declarou espontaneamente os valores objeto do presente lançamento nas GFIP's correspondentes às competências de apuração do débito, fica materializada a situação descrita no artigo 71 da Lei 4.502/64. Interessante a distinção entre fraude e sonegação: enquanto a primeira procura impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, a segunda procura impedir ou retardar o conhecimento do fato pela autoridade. Ou seja, a fraude se opera em momento que antecede ao fato; a sonegação ocorre no momento do fato.

Com a publicação da Lei nº 14.689/2023 a Lei Nº 9.430/1996 passou a ter uma nova redação.

No presente caso não consta nos autos a ocorrência de reincidência nos termos do § 1º-A do art. 44 da Lei Nº 9.430/1996.

Em virtude da retroatividade benéfica (alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN), por causa da nova redação dada a lei, o percentual da multa qualificada deve ser alterado para 100% ( Inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei Nº 9.430/1996).

#### Da Responsabilidade Solidária.

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 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 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...” (grifei). 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. (grifos no original)

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, 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%.

#### Jurisprudência judicial e administrativa

Há decisões da Justiça do Trabalho que reconhecem a relação laboral com vínculo empregatício entre a empresa Natura e as Consultoras Natura Orientadoras – CNO’s, o que corrobora o entendimento ora adotado, de existência de relação empregatícia entre as partes para fins previdenciários.

A defesa apresentou decisões judiciais em sentido oposto. Também apresentou pronunciamentos do Ministério Público do Trabalho e o entendimento adotado por renomados Pareceristas sobre o assunto, que analisaram o modelo de negócio adotado pela Autuada e concluíram pela sua licitude.

Os documentos e decisões judiciais apresentadas pelos recorrentes não possuem eficácia vinculante . As decisões da Justiça do Trabalho e os pareceres do Ministério Público do Trabalho se fundamentam na legislação trabalhista, e não na legislação tributária/previdenciária.

Não consta nos autos do processo nenhuma decisão da Justiça Federal que determine a adoção de entendimento contrário ao que foi tomado no auto de infração.

Quanto à jurisprudência administrativa e judicial citada pelo interessado, cabe dizer que elas não lhe beneficiam, haja vista que as decisões arguidas, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, não constituem normas complementares do Direito Tributário, porquanto não haja lei que lhes atribua eficácia normativa. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente se aplicando às partes envolvidas nos litígios correspondentes.

Do Seguro Garantia.

Quanto à apólice do seguro garantia o CARF carece de competência para se pronunciar acerca desse assunto.

#### CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, afastar a prejudicial de decadência, rejeitar as preliminares, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para alterar o percentual da multa qualificada para 100%.

(documento assinado digitalmente)

WILSON DE MORAES FILHO

