



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



**Processo nº** 13830.721842/2018-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-008.750 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de outubro de 2021  
**Recorrente** HERBALIFE INTERNATIONAL DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

DECADÊNCIA PARCIAL. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

Conforme Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

"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.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Conforme Súmula CARF nº 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

ENTREGA DE GIFP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CFL 78. OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO.

Constitui infração à legislação apresentar a GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Caracterizada a omissão de informações relacionadas aos fatos geradores de contribuições previdenciárias no julgamento do lançamento relativo às obrigações principais, as questões ali decididas devem ser observadas na determinação do valor multa pelo descumprimento da obrigação acessória por omissão dessas informações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para: referente ao lançamento AIOP, reconhecer a decadência no que se refere às competências até nov/2013, inclusive, e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para 75%; e, por maioria de votos, negar provimento aos demais itens do recurso, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator) e Leonam Rocha de Medeiros, que deram provimento parcial em maior extensão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mario Hermes Soares Campos (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny e pelo conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 13830.721842/2018-13, em face do acórdão n.º 02-91.790, julgado pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), em sessão realizada em 28 de março de 2019, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o contribuinte em epígrafe, conforme discriminado a seguir:

- Autos de Infração de Obrigações Principais - AIOP - através dos quais foram lançados os créditos relativos às diferenças de contribuições sociais previdenciárias correspondentes à parte de Empresa e de Segurados (não descontadas), devidas à Seguridade Social no período de 01/2013 a 12/2013, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, não declaradas em Guias de Recolhimentos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, e não recolhidas.

- Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória - AIOA - Multa Previdenciária, na competência 08/2013, com código de fundamentação legal - CFL 78, por apresentar GFIP com informações incorretas e omissas, ao não declarar os segurados contribuintes individuais, mas apenas os segurados empregados.

Os Autos de Infração foram lavrados na data de 19/11/2018 e estão consolidados nos seguintes montantes: AIOP Patronal no valor de R\$ 24.802.123,98; AIOP Segurados no valor de R\$ 11.762.031,27; e o AIOA — Multa Previdenciária por descumprimento de Obrigação Acessória no valor de R\$ 10.940,00.

Consta no relatório fiscal de fls. 2861/2883 conforme segue:

A Fiscalização constatou que a empresa declarou em GFIP remunerações pagas a contribuintes individuais (código 13) no ano de 2013, no montante de R\$ 172.321.899,70. Contudo, a empresa informou em DIRF, do ano calendário 2013, que efetuou pagamentos a pessoas físicas sujeitos à retenção do Imposto de Renda (cód. 0588 — rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício) no montante de R\$ 228.621.526,00.

Verificou-se também que na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ ano calendário 2013, a empresa informou em Despesas Operacionais — PJ em Geral - Prestação de Serviços por PF, o valor de R\$ 260.139.762,06. Diante das divergências de valores entre as bases de cálculo declaradas, o contribuinte foi intimado a apresentar, durante a ação fiscal, documentos para análise e comprovação dos valores informados.

Após analisar as manifestações da empresa, a Fiscalização concluiu da seguinte forma, de acordo com o relatório fiscal:

**EMPRESA DE "MARKETING MULTINÍVEL". RELAÇÃO JURÍDICA DA EMPRESA COM OS DISTRIBUIDORES DE PRODUTOS. RELAÇÃO DE TRABALHO. INEXISTÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

A relação jurídica de entre a empresa de "marketing multinível" que fabrica e comercializa produtos com seus distribuidores não possui, no presente caso,

natureza de relação de trabalho, muito menos a de emprego, tratando-se de relação comercial.

Destacou que as atividades desempenhadas pelos consultores independentes configuram-se como prestação de serviços a Herbalife e toda remuneração paga, independentemente do título que lhe seja atribuído (no caso "Lucro no Atacado") constitui fato gerador das contribuições sociais previdenciárias.

Acrescentou que as normas legais que regem o Marketing Multinível no Brasil, segundo o Estatuto do Vendedor Direto, disponível no site da Associação Brasileira de Vendas Diretas (ABEVD) deixam bem claro que "Os pagamentos correspondentes às vendas feitas pelos patrocinados estão sujeitos ao recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, bem como, no caso de pessoa física, a contribuição para o Instituto Nacional de Seguridade Social".

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

A Fiscalização identificou as bases de cálculo das contribuições previdenciárias através das diferenças apuradas nas remunerações pagas a contribuintes individuais comparando-se os valores constantes nos arquivos digitais das Folhas de Pagamentos apresentadas; os declarados em DIRF, em DIPJ; na Escrituração Contábil Digital - ECD, em confronto com os valores declarados em GFIP, resultando na planilha de fl. 2874 do relatório fiscal (Lucro no Atacado).

Também foram localizados pagamentos a outros contribuintes individuais - terceiros - pessoas físicas, e que foram demonstrados em quadro constante no relatório fiscal às fls. 2876 e 2877 (CI Demais Prestadores de Serviço).

Ainda de acordo com o relatório fiscal, "... as Diferenças de recebimentos de valores de remunerações que constaram em Folhas de Pagamentos como Proventos e não estão discriminadas, em relação às remunerações declaradas em GFIP, foram lançadas no título "Outros Tributáveis", conforme Demonstrativo de Apuração integrante do Auto de Infração..." e planilha anexa ao relatório fiscal à fl. 2875 (Outros Tributáveis).

#### Contribuição de segurados

A Fiscalização relatou que efetuou o lançamento relativo às diferenças de contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais, decorrentes da inclusão nas bases de cálculo da rubrica "lucro no atacado". Tais contribuições não foram descontadas dos segurados contribuintes individuais pelo sujeito passivo, entretanto são contribuições devidas e deveriam ter sido descontadas e estão discriminadas na planilha de fls. 2877 e 2878.

Auto de Infração de Obrigações Acessórias — AIOA Foi emitido o AIOA com código de fundamentação legal — CFL 78, por apresentar GFIP na competência 08/2013 com informações incorretas e omissas, com código de receita 2408.

A Fiscalização relatou que a GFIP da competência 08/2013 originalmente continha apenas Segurados Empregados do sujeito passivo — Categoria 01 da GFIP, e não contendo quaisquer informações dos Segurados Contribuintes Individuais — Categoria 13 da GFIP.

Relatou ainda que, como existiam recolhimentos em Guias de Recolhimentos da Previdência Social — GPS em valores superiores ao declarado na referida GFIP,

intimou o contribuinte a comprovar e declarar todas as bases de cálculos que integravam os salários-de-contribuição. Assim o contribuinte reenviou a GFIP.

#### Multa qualificada

A multa de ofício foi qualificada em 150%, pois, segundo o relatório fiscal, os responsáveis legais do sujeito passivo, deixaram de oferecer à tributação, parte das remunerações pagas aos contribuintes individuais, não declarando tais valores nas GFIP durante todo o ano calendário 2013.

Segundo a Fiscalização, as condutas adotadas pelo contribuinte caracterizam, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária, previstos nos incisos I e III, do art. 337-A, do Código Penal, no acréscimo que lhe deu a Lei n.º 9.983/2000, pois foram omitidos parcialmente fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.

Informou ainda a Fiscalização que, na constatação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação o prazo decadencial para constituição do crédito tributário desloca-se da regra do §4º do art. 150, para o inciso I do art. 173 do CTN. Portanto, aplicou a regra disposta no artigo 173, inciso I do CTN, tendo em vista que o autuado utilizou-se de artifícios para não declarar a totalidade dos contribuintes individuais prestadores de serviços - pessoas físicas a seu serviço, bem como omitiu parte das respectivas remunerações bases de cálculo das obrigações tributárias, e tal conduta perdurou por todo o ano calendário 2013.

Por fim, a fiscalização esclareceu que foram analisados durante o procedimento fiscal os recolhimentos já realizados pelo sujeito passivo, através de GPS, e estes não estão relacionados às diferenças de contribuições patronais e de segurados lançadas.

O contribuinte teve ciência da autuação por meio de sua Caixa Postal (Domicílio Tributário Eletrônico - DTE) na data de 10/12/2018 (fl. 8753) e em 09/01/2019 apresentou impugnação de fls. 8757/8797, na qual, essencialmente:

Alega, inicialmente, que o débito se encontra parcialmente (em sua quase totalidade) extinto pela decadência, pois se refere ao período de 01/2013 a 12/2013, e foi notificação apenas em 10/12/2018.

Afirma que a regra a ser aplicada é a do artigo 150, §4º, do CTN, pois, como consignado no relatório pela própria fiscalização, foram lançadas apenas diferenças, portanto foram recolhidos parcialmente, em época própria, valores de contribuições previdenciárias.

Aduz que "... deve-se aplicar ex officio o prazo decadencial de 5 anos, na regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, conforme denota a súmula do 'Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF'...", a súmula n.º 99.

Assevera que, "... nesse mesmo sentido, deve também ser excluída a infração correspondente ao 'suposto' descumprimento de obrigação acessória ocorrida em agosto de 2013, que gerou a multa no valor de R\$ 10.940,00 (dez mil, novecentos e quarenta reais), tendo em vista que a suposta diferença existente entre a 'GFIP emitida anteriormente' e a 'GFIP retificadora' também está atingida pela decadência".

Acrescenta que, "... nem se alegue que, pela suposta ocorrência de 'sonegação' (e a consequente aplicação da multa de 150%), não se aplicaria a regra do art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a regra contida no art. 173, I, do CTN, pois, como se verá adiante, a postura da impugnante foi correta ao não recolher as contribuições apuradas no presente auto, havendo, inclusive, recentíssimo acórdão de 2ª instância do CARF anulando outra autuação lavrada contra a HERBALIFE sobre esse mesmo fundamento - 'lucro no atacado' - (Processo administrativo n.º 19515.720064/2016-24 - acórdão n.º 2401-005.719 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), demonstrando a total boa-fé da empresa".

Diz que "... a simples existência de acórdão do CARF anulando autuação lavrada contra a mesma empresa e sob o mesmo fundamento, ainda que não se trate de decisão definitiva transitada em julgado (processo pendente de análise de recurso especial pela Câmara Superior), já demonstra que é inaplicável a multa de 150% por uma suposta 'sonegação', invalidando o argumento de que não seria aplicável a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, a fim de que sejam excluídas da presente autuação todas as competências anteriores a Dezembro/2013".

Alega que a fiscalização utilizou a expressão "em tese", ao se referir à conduta do contribuinte, o que demonstra dúvida, e no caso de imputação de crime de sonegação, não se admite a dúvida. Entende que o art. 112, do CTN determina que, em caso de dúvidas quanto à natureza ou circunstância dos fatos, deve ser aplicada a penalidade de maneira mais favorável e benéfica ao contribuinte, sendo assim, inaplicável a multa de 150%.

Da imputação de débito pelos valores denominados Lucro no Atacado - Venda Direta e Modelo Multinível

Afirma que comercializa seus produtos mediante a sistemática de vendas diretas, ou seja, em vez de disponibilizar seus produtos a grandes redes varejistas, os vende para Consultores Independentes, os quais, em seguida, os revendem aos consumidores finais, por meio de contato pessoal, sem uso de estabelecimento fixo.

Diz que o Consultor é um comerciante ambulante e que sua atividade é prevista nos artigos 1º e 2º da Lei 6.586/1978.

Aduz que o "Plano de Vendas & Marketing e Normas de Conduta - Manual do Consultor Independente", documento com força contratual que prescreve todos os aspectos da sua relação com os seus Consultores, que com ela contratam em sua Norma 3.1.2, descreve a atividade do Consultor, dizendo que "Como um contratante independente você não é um empregado, agente, franqueado, gestor de negócios ou beneficiário final da Herbalife ou de qualquer outro Consultor Independente."

Acrescenta que o Consultor não é seu trabalhador, mas sim, seu parceiro comercial, pois ele compra os seus produtos e os revende, em nome próprio, a consumidores finais.

Alega que, ao optar pelo canal de venda direta, modalidade multinível, a empresa fornecedora dos produtos aplica sua verba de marketing (que, noutros canais, seria empregada nos meios usuais de propaganda, como televisão, rádio, outdoors, internet etc.) na remuneração de revendedores que se revelem líderes de equipes inteiras de vendas. Nos materiais da Impugnante, essas remunerações por serviços denominam-se "Royalties e Bônus", sobre as quais há o recolhimento de contribuições previdenciárias

O negócio Herbalife.

Afirma que o negócio HERBALIFE é um bem jurídico, de valor próprio e intrínseco, como tal passível de partilha e sucessão.

Aduz que o negócio HERBALIFE não se resume a uma mera prestação de serviços, tratando-se de um negócio próprio, tendo o contrato um valor intrínseco e a situação jurídica de um Consultor que tenha construído uma organização relevante se aproxima bastante à de alguém que detenha participação societária em uma ou mais empresas.

Ganhos comerciais e ganhos decorrentes de serviços

Assevera que nem todos os ganhos dos Consultores são consequência direta do seu volume de vendas dos produtos, mas também das vendas dos consultores de linha descendente.

Diz que o Lucro no Varejo consiste na diferença entre custo do produto para o Consultor (preço com desconto) e seu preço de revenda ao consumidor final (preço cheio), ao passo que o Lucro no Atacado é auferido pela diferença entre o preço pago pelo Consultor (desconto maior) e pelos membros de sua equipe (desconto menor)

Acrescenta que os ganhos decorrentes de serviços (denominados, nos seus materiais, Royalties e Bônus), que decorrem das atividades de captação, desenvolvimento, treinamento e motivação de equipes de venda, também dependem da qualificação, mas mantêm correlação direta com os volumes de venda (Pessoal e Organizacional), pois estes, além de definirem a qualificação do beneficiário para seu recebimento, também servem de base de cálculo dos próprios ganhos. Configuram-se juridicamente como comissões sobre vendas.

#### Lucro no Atacado

Alega que o ganho comercial denominado 'Lucro no Atacado', que é o principal objeto da autuação, baseia-se no desconto para quem está qualificado a fazer vendas no atacado.

Afirma que a simples indicação de outras pessoas para o negócio não deflagra qualquer pagamento pela Impugnante à pessoa que indicou, tampouco a mera compra de produtos pela pessoa indicada.

Diz que "... equivocou-se o Relatório Fiscal ao afirmar que os valores pagos a título de 'Lucro no Atacado' configuram-se como remuneração paga pela HERBALIFE para que o Consultor Independente mais qualificado traga mais pessoas para a rede".

Aduz que, "... na verdade, segundo a documentação contratual da Impugnante, o Consultor se qualifica para auferir 'Lucro no Atacado' quando acumula "2.500 Pontos de Volume Pessoal comprados diretamente da Herbalife em seu próprio número de identificação (PPV – Personally Purchased Volume) dentro de um período de 3 meses, qualificando-se para adquirir 42% de desconto e para compartilhar o lucro de vendas de atacado." (página 20 do "Plano de Vendas & Marketing e Normas de Conduta - Manual do Consultor Independente")".

Assevera que se equivocou o Relatório Fiscal ao consignar "... que 'lucro no atacado' seria a denominação dada pela empresa aos valores pagos aos distribuidores em função do volume de vendas, já que, como demonstrado acima, a única coisa alcançada pelo volume de vendas (Volume Pessoal) de um Consultor é sua qualificação à percepção de um desconto maior. O lucro no atacado é mera consequência comercial decorrente desse novo desconto".

Acrescenta que nada se declarou em GFIP porque, como visto, o rebate de descontos remanescentes nada tem a ver com remuneração por serviços prestados, de modo que não se há de falar em fato gerador de contribuições previdenciárias.

Alega que, para que haja incidência de contribuições previdenciárias, deve haver pagamento de 'rendimentos do trabalho' e 'remuneração' destinados a compensar a efetiva prestação de serviços. E no presente caso, os valores pagos aos Consultores Independentes, a ela vinculados comercialmente, a título de 'lucro no atacado', não decorrem de nenhuma prestação de serviços, mas sim de um valor pago em relação a uma compra efetuada por outro contribuinte individual, apenas para manutenção sadia da rede multinível.

Afirma que, ainda quanto ao 'lucro no atacado', é importante mencionar que, como já exposto nos tópicos preliminares sobre a aplicação da decadência e sobre a multa qualificada, havia sido autuada em janeiro de 2016 e o referido processo já possui decisão em 2ª instância administrativa, diga-se, favorável à HERBALIFE, no sentido de que os valores pagos a título de 'lucro no atacado' não poderiam ser base de cálculo

para o recolhimento de contribuições previdenciárias, haja vista que não são pagos em contraprestação à serviços prestados pelos consultores independentes.

Da imputação de débito pelos valores denominados ‘outros tributáveis’

Aduz que, compulsando os documentos contábeis correspondentes às contas lançadas pela fiscalização para apuração do débito, verificou que, em sua grande maioria, trata-se de valores pagos a pessoas jurídicas. Apresenta as notas fiscais de prestação de serviços.

Da imputação de débito por diferenças relativas a ‘valores não identificados’

Diz que, ao analisar a situação de forma detalhada, verificou que apesar da alegação da fiscalização de que a soma das supostas diferenças não está representada nos recolhimentos efetuados em GPS, eles se equiparam integralmente aos valores que supostamente deveriam ser declarados.

Aduz que a fiscalização dá a entender que a impugnante teria declarado valores a menor que somariam o total de R\$ 751.974,73 no ano de 2013.

Acrescenta que, ao analisar os recolhimentos efetivamente realizados, verifica-se que na planilha anexada pela fiscalização não estão computadas as competências de fevereiro, março e novembro de 2013 que, se somadas, demonstram que, na verdade, o valor total da base de cálculo no ano seria de R\$ 682.660,80. E que, apesar da diferença de valores declarados, há que se levar em consideração também, os valores que foram efetivamente pagos, e em nenhum momento a fiscalização demonstrou que os valores não foram recolhidos.

Apresenta planilha demonstrando que foi pago a maior o valor de R\$ 369.202,58 quando se compara recolhimentos versus valores declarados. E em se admitindo a inclusão do valor de R\$ 682.660,80 na base de cálculo, isso geraria um acréscimo ao valor devido de R\$ 136.532,16, e portanto, ainda haveria um recolhimento de R\$ 232.670,42 a maior, a seu favor.

Da suposta declaração inexata / retificação equivocada em agosto/2013 que teria dado ensejo imputação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Alega que, ao verificar o arquivo digital 1 ‘RE\_292858000177\_24102013\_142023’ (guia apresentada inicialmente), apresentado à fiscalização quando da primeira solicitação, em observância à página 366, é possível ver que o documento possui o total de contribuintes individuais e respectivos valores.

Considerando que foi intimada a reenviar a referida GFIP, a seu ver, entendeu que havia algum tipo de inconsistência na informação que estava sendo analisada pelo agente fiscalizador, razão pela qual optou por reenviar a GFIP da competência agosto/2013. Sendo assim, a GFIP foi reenviada (arquivo ‘RE\_29285800017’).

Aduz que, assim, ao comparar os dois documentos, verifica-se que os totalizadores dos dois arquivos (enviado anteriormente e o correspondente retificador) não sofreram qualquer alteração, ou seja, não houve inclusão de nenhum consultor independente, não tendo havido sequer alteração de valor, razão pela qual não procede a aplicação de multa por ausência de fatos geradores que não haviam sido declarados anteriormente.

Conclui que, a multa imposta por descumprimento de obrigação acessória também deve ser anulada, uma vez que não tem fundamento e é improcedente.

Por fim, requer que a autuação seja julgada nula ou improcedente.

Protesta ainda pela produção de todas as provas admitidas em direito, prova documental, notadamente a exibição e juntada posterior de documentos, realização de

perícia e tantas quantas forem às provas necessárias para a real apuração da verdade material.

Requer também que todas as notificações sejam expedidas também ao seu advogado.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido acórdão, o qual consta às fls. 9801/9820 dos autos:

#### “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

#### LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

No âmbito da decadência, havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação, o marco inicial de sua contagem rege-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia haver o lançamento.

#### SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

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.

#### REMUNERAÇÃO A TÍTULO DE LUCRO NO ATACADO. SALÁRIODE-

#### CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Os valores pagos a título de “lucro no atacado” a pessoas físicas retribuem um trabalho prestado, constituem ganho efetivo de contribuintes individuais, e têm evidente natureza remuneratória, integrando, por isso, o salário-de-contribuição, sendo devidas as contribuições previdenciárias pertinentes.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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.

#### PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância rejeitará a realização de perícia quando entendê-la desnecessária.

#### INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

Os avisos, intimações e notificações ao contribuinte devem ser efetuados no domicílio tributário do sujeito passivo, que corresponde ao endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A parte dispositiva do voto do relator do acórdão recorrido possui o seguinte teor:

“CONCLUSÃO

Isto posto, voto pela procedência em parte da impugnação, e pela manutenção parcial dos créditos tributários exigidos conforme Tabela 1 (tópico "Outros pagamentos a contribuintes individuais. CI Demais prestadores de serviço").”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 9838/9881, reiterando em parte as alegações expostas em impugnação quanto ao que foi vencida.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Da decadência parcial e da multa qualificada.**

Alega a recorrente de que as contribuições apuradas até a competência de 11/2013 teriam sido alcançadas pela decadência, uma vez que seria aplicável o artigo 150, § 4º do CTN.

No caso, verifica-se que houve lançamento de multa qualificada, nos termos do art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96, o que atrai a contagem do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN, pois entendeu a autoridade lançadora que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, por ter havido sonegação.

A conduta dolosa da contribuinte foi descrita no Relatório Fiscal, às fls. 2880/2881, conforme a seguir exposto:

“55. Diante das circunstâncias das infrações apuradas neste procedimento fiscal, conforme exposto no presente relatório fiscal, os responsáveis legais do sujeito passivo, deixaram de oferecer à tributação, parte das remunerações pagas aos contribuintes individuais, não declarando tais valores nas GFIPs do ano calendário 2013. A empresa também deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, o total dos fatos geradores das contribuições, e deixou de incluir parte das remunerações pagas aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços nas folhas de pagamentos. As condutas adotadas pelo contribuinte caracterizam, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária, previstos nos Incisos I e III, do art. 337-A, do Código Penal, no acréscimo que lhe deu a Lei 9.983/00, pois omitiram parcialmente fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias. Dessa forma, foi aplicada a multa de 150% sobre as diferenças de contribuição pela falta de declaração e de pagamento/recolhimento, conforme previsto no inciso **I** do art. 44 da Lei 9.430/96 combinado com o disposto no §1º do mesmo artigo.

(...)

57. O sujeito passivo ao enviar suas declarações em GFIPs o faz no cumprimento de suas obrigações devendo observar as normas do direito tributário e as regras ditas pelo Fisco, que coíbe condutas que prejudiquem a ordem tributária e conseqüentemente,

o sistema tributário. É dever do Fisco zelar pelo bem jurídico do Estado que é o patrimônio da Previdência Social.

(...)

59. No caso em apreço, o sujeito passivo declara o que lhe é mais vantajoso, ignorando a determinação legal de incluir nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços, uma vez que a tributação patronal recai como um pesado ônus para o sujeito passivo que a suporta, entretanto, é uma decorrência do previsto na legislação previdenciária.

59.1 Na hipótese de discordância da incidência da contribuição previdenciária sobre a rubrica "lucro no atacado" o sujeito passivo não se dispôs em acionar qualquer procedimento administrativo de consulta buscando solucionar a matéria controversa. Ou ainda, não interpôs nenhuma medida judicial que o amparasse, ou ainda, não efetuou depósito judicial para garantir a satisfação da obrigação enquanto não fosse aplicada a correta interpretação da legislação.

59.2 Incluindo a rubrica "lucro no atacado" como parcela integrante da remuneração/salário-de-contribuição na Folha de Pagamento e na base de cálculo da DIRF o sujeito passivo se beneficia, uma vez que a parcela de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF é descontada da remuneração do próprio contribuinte individual (aliás, a informação em DIRF, como a própria nomenclatura do código de recolhimento 0588 indica, trata-se de **rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício**); por sua vez a informação na DIPJ com as despesas com prestadores de serviços - pessoas físicas induzem o entendimento de que, quanto maiores forem, mais se abaterá da base de cálculo (Receita Bruta) do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

59.3 Além de declarar as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos prestadores de serviços pessoas físicas da maneira como lhe convém, o sujeito passivo ainda conta com o número reduzido e insuficiente de servidores na atuação da arrecadação e fiscalização das contribuições fazendárias e previdenciárias, bem como com a possibilidade de suas declarações não sofrerem conciliações em decorrência da imensa massa de contribuintes. Declara uma base de cálculo para a Previdência Social e outra base de cálculo para outros tributos.”

Contudo, entendo que, o fato do contribuinte não incluir a rubrica "lucro no atacado" como parcela integrante da remuneração/salário-de-contribuição não constitui sonegação.

Ocorre tão somente que a contribuinte possui entendimento jurídico diverso ao adotado pela autoridade lançadora, qual seja, de que os valores da rubrica "lucro no atacado" não se referem a remuneração paga a contribuintes individuais.

Trata-se de matéria que não se verifica haver consenso, inclusive no CARF, pois, a exemplo, citam-se os processos da própria contribuinte (19515.720064/2016-24, 19515.003693/2009-67 e 19515.003694/2009-10) no qual houve provimento do recurso voluntário, por maioria de votos dos membros da 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção, sendo, posteriormente, por maioria de votos dos membros da 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, provido o recurso especial da Fazenda Nacional.

Em caso de similar questão de mérito ao do presente caso, fui relator de processo (acórdão nº 2202-003.490, de 16 de agosto de 2016), no qual fui vencido, tendo questão sido resolvida por voto de qualidade.

Ademais, dos demais lançamentos, além do “lucro no atacado”, tampouco verifico ter ocorrido alguma conduta dolosa da contribuinte a ponto de ser configurada sonegação.

Com isso, demonstra-se que inexistente sonegação, mas interpretação jurídica diversa à da autoridade lançadora, a qual possui relevância, devido aos diversos votos proferidos que acolhem a referida tese, sendo, inclusive, providos recursos voluntários com base em tais argumentos.

Assim, compreendo não haver sonegação, devendo ser afastada qualificação da multa, tampouco a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN, sob tal fundamento.

Ocorre que, para afastamento do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN, necessário verificar se houve antecipação de pagamento, na forma do art. 150, §4º, do CTN. No caso, trata-se de lançamento de diferenças, tendo a contribuinte apresentado GFIP e GPS à fiscalização de todo o período objeto do lançamento, de modo que no arquivo RAR não-paginável de fl. 67 consta o comprovante de recolhimento das GPS de todo o período.

Conforme Súmula CARF nº 99, “[p]ara fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração”.

Verifica-se pelo termo de ciência por abertura de mensagem, à fl. 8753 que a contribuinte foi cientificada do lançamento em 10/12/2018, assim, fazendo-se a contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, §4º, do CTN, na forma da Súmula CARF nº 99, **considero, referente ao lançamento AIOP, abrangidas pela decadência as competências até 11/2013, inclusive.**

Portanto, resta em litígio, referente a obrigação principal, a competência 12/2013 e o AIOA (competência 08/2013).

Saliente-se que, em relação a multa por descumprimento de obrigação acessória (AIOA) não se verifica a decadência, pois a contagem do prazo decadencial é realizado sempre na forma do art. 173, I, do CTN, por seu caráter autônomo. Neste sentido, aplica-se a Súmula CARF nº 148, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 148: “No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.”

Ainda, pelas razões expostas, **afasto a qualificadora da multa de ofício aplicada sobre o AIOP remanescente, reduzindo-se a multa de ofício para 75%.**

**Lucro no atacado.**

Quanto a essa alegação da contribuinte, a DRJ de origem bem sintetizou a questão, consoante trecho abaixo transcrito:

A Impugnante, rebatendo as contribuições exigidas, expôs o funcionamento de seu canal de vendas, enfatizando sempre que a relação entre ela e os consultores independentes é, e sempre foi, comercial (de compra e revenda).

Também define como “lucro no atacado” a diferença entre o preço com desconto que o consultor independente paga pelos produtos adquiridos da Herbalife e o preço com desconto que os consultores de sua rede pagam pelos produtos adquiridos daquele ou diretamente da Herbalife, desconto esse que varia com base no volume de produtos que o grupo de colaboradores por ele formado adquirem para revenda, de acordo com os requisitos delineados no Plano de Vendas & Marketing e Normas de Conduta.

Assevera que os ganhos de *royalties* e bônus, que decorrem das atividades de captação, desenvolvimento, treinamento e motivação das equipes de vendas, são determinados pela qualificação, e dependem do volume de vendas.

A pendência se situa exatamente no “lucro por atacado”, que a impugnante diz configurar ganho comercial baseado em desconto. Nesse sentido, existem duas hipóteses:

- se as atividades desempenhadas pelos consultores configuram-se como prestação de serviços à Herbalife, estamos diante de uma hipótese de incidência tributária, onde o “lucro no atacado” pago a eles constitui remuneração, fato gerador das contribuições sociais previdenciárias;
- caso se conclua ser mera relação mercantil, estaria-se fora da hipótese de incidência.

O acórdão recorrido entendeu pela procedência do lançamento neste tocante, sendo compreendido que o “lucro no atacado” seria remuneração, integrando o salário-de-contribuição.

Por oportuno, transcrevo trechos do voto proferido pelo Conselheiro Rayd Santana Ferreira nos autos do processo n.º 19515.720064/2016-24 (acórdão n.º 2401-005.719, de 11 de setembro de 2018), que embora tenha sido reformado em parte pela 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão n.º 9202-009.254, de 19 de novembro de 2020), adoto como razões de decidir:

#### NEGÓCIO HERBALIFE LUCRO NO ATACADO MARKETING MULTINÍVEL

Primeiramente cabe esclarecer quais as vertentes sobre a resolução do lançamento, são elas:

*se as atividades desempenhadas pelos consultores configuram-se como prestação de serviços à Herbalife, estamos diante de uma hipótese de incidência tributária, onde o “lucro no atacado” pago a eles constitui remuneração, fato gerador das contribuições sociais previdenciárias, com razão a autoridade lançadora; ou caso se conclua ser mera relação mercantil, ganho comercial, estaríamos fora da hipótese de incidência das contribuições, conforme defendido pela contribuinte.*

A recorrente, rebatendo as contribuições aqui exigidas, expôs todo o funcionamento de seu canal de vendas (“negócio herbalife”), diferenciando todas as “operações da cadeia” e, enfatizando sempre que a relação entre ela e os consultores independentes é, e sempre foi, comercial (de compra e revenda).

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

Isto porque, de fato, trata-se de verdadeira receita de terceiros que a Recorrente repassa a quem de direito.

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

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

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

Arrazoa que o consultor ao assinar o contrato e se tornar um consultor independente, constrói um verdadeiro negócio para si e para sua família, acostando aditamentos contratuais para demonstrar a transferência do negócio Herbalife a sucessores familiares dos Consultores.

Expõe que o consultor qualificado ao desconto pode comprar o produto da Herbalife e revender aos seus consultores descendentes com o desconto que estes têm direito de adquirir (geralmente, menor que o da ascendente), ou pode permitir que eles comprem diretamente da Herbalife com o desconto menor, e esta devolve ao consultor ascendente a diferença do desconto que caberia a ele, sob a forma de ganho, por isso, “o lucro no atacado” é também denominado “desconto remanescente”.

Argumenta que a indicação de outras pessoas, nem o volume de vendas efetuado por estas, qualificam o consultor que as indicou para níveis maiores de desconto.

Acrescenta que se trata de ganho comercial, que pode ser auferido sem qualquer repasse de valores pela recorrente, nos casos em que o consultor descendente compra diretamente do consultor ascendente. Dessa forma, afirma que há equívoco da fiscalização ao relatar que “lucro no atacado” são valores pagos aos distribuidores em função do volume de vendas, e, portanto, não há prestação de serviço pelo consultor quer seja para qualificação ao nível maior de desconto, quer seja para percepção do “lucro no atacado”, inclusive porque, o consultor precisa manter anualmente a qualificação que lhe permite auferir esses ganhos, senão retorna ao status que seu volume de pontos alcançar, podendo inclusive ser ultrapassado por um consultor que estava abaixo dele na organização, evidenciando que a percepção do “lucro no atacado” não tem a ver com a indicação de pessoas para sua equipe.

Arrazoa que nem todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a pessoa física decorre de prestação de serviço. Nesse sentido, cita doutrina e art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal. Aduz que a fiscalização incorreu em erro na autuação, visto que não há incidência de contribuição previdenciária sem que ocorra remuneração por serviços, e por isso o Auto de Infração é improcedente.

Insurge-se quanto a fundamentação da decisão de piso com base Estatuto do Vendedor Direto, constante do site da Associação Brasileira de Vendas Diretas („ABEVD“), norma orientativa, não restritiva, e que, quando refletida na prática de cada uma de suas associadas, admite particularidades. E, se bem se compreendeu os tipos de receita auferidos pelos consultores dependentes da Recorrente, expostos no item 16 e seguintes desta peça, notar-se-á que a estrutura de ganhos da Recorrente situa-se exatamente dentro dos patamares sugeridos pela norma da ABEVD utilizada pela ilustre Relatoria, na modalidade multinível: os ganhos comerciais (lucros no atacado e no varejo) decorrem da venda dos produtos e os ganhos remuneratórios (royalties e bônus) decorrem da captação, treinamento, motivação e retenção de outros consultores independentes.

Deveras, a autoridade Julgadora utilizou de norma que não se aplica ao caso concreto, uma vez que, além de ser genérica, trata da contraprestação pelo agenciamento de novos consultores, que, como já se viu, é remunerado pela Recorrente por meio de bônus e royalties.

Aduz não ser possível prosperar o entendimento da autoridade Julgadora de „que os valores pagos a título de ‘lucro no atacado’ aos consultores independentes decorrem da prestação de serviços de venda, e de divulgação dos produtos da empresa“, uma vez que: (i) a lógica do lucro no atacado é exatamente inversa. Isso é, não há prestação de serviços de venda ou divulgação de produtos do consultor em prol da Recorrente. Na realidade, a atividade de Recorrente que é em prol dos consultores independentes.

Ademais, também não prospera o entendimento da autoridade julgadora de que o lucro no atacado seria um *“plus ao serviço prestado pelo consultor de nível superior, como forma de que este atraia mais consultores a sua rede de vendas, e por fim aumente as vendas da própria Herbalife, (...) apenas revenderia seus produtos aos consultores, uma vez que obteria o mesmo percentual de desconto.(...) A prática do ‘lucro por atacado’ abre caminho para que a Herbalife venda diretamente a consultores da linha descendente de um consultor independente, incentivando-os a atrair mais pessoas à rede, e aumentarem seu volume de compras diretamente da Herbalife”*.

Afirma que não existe o interesse do consultor em linha ascendente de fomentar as compras dos consultores em linha descende, a fim de garantir a sua qualificação para auferir o lucro no atacado, por toda sistemática da empresa na requalificação anual.

Explicita que o lucro no atacado não possui natureza remuneratória. Trata-se de um ganho comercial do consultor independente a ele repassado pela Recorrente. Por assim ser, não pode tal rubrica sofrer a incidência de contribuição previdenciária. Argumenta que embora o consultor não esteja obrigado a se dedicar ao negócio Herbalife e trabalhar determinadas horas por dia, aqueles que evoluem na escala e obtêm lucro no atacado, acabam se dedicando e prestando serviços com habitualidade. Aponta que pessoas naturais que assim exercem sua atividade comercial, com intuito de lucro são equiparadas a pessoas jurídicas para fins fiscais, conforme art. 150, § 1o, II, do Regulamento do Imposto de Renda. Nesse sentido, transcreve jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A situação ora em debate, se encaixa no sistema de compensação multinível (marketing multinível/marketing de rede), que se trata de uma estratégia empresarial de distribuição de bens e serviços, onde a divulgação dos produtos se dá pela indicação “boca a boca” feita por distribuidores independentes. Por esse trabalho, tais distribuidores recebem bônus, que seriam utilizados nas milionárias campanhas de propaganda tradicional. Além da indicação dos produtos, os distribuidores poderão indicar outros distribuidores e, assim, construir uma organização de escoamento de produtos com possibilidades de ganhos ilimitados.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila alguns apontamentos acerca da matéria (marketing multinível), por não estarmos tão habituados ao tema.

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 estás 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 ao 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 consequência, 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.

Possuo entendimento diverso ao adotado pela instância julgadora de primeira instância, sendo a minha compreensão na mesma linha do voto proferido pelo Conselheiro Rayd Santana Ferreira acórdão nº 2401-005.719, de 11 de setembro de 2018, razão pela qual adoto as razões acima como minhas razões de decidir.

Conforme já mencionado, em caso de similar questão de mérito ao do presente caso, fui relator de processo (acórdão nº 2202-003.490, de 16 de agosto de 2016), no qual fui vencido, tendo questão sido resolvida por voto de qualidade. Por oportuno, transcrevo trechos do voto proferido naqueles autos, cujo entendimento também se aplica ao presente caso:

Conforme sintetizou a matéria desta lide, afirmou o contribuinte que a matéria discutida nos presentes Autos se restringe à incidência da contribuição previdenciária sobre os valores supostamente pagos à título de bonificação para as pessoas físicas que adquirem e revendem produtos da Recorrente, no modelo de negócio baseado no chamado marketing multinível, doravante denominado "Plano de Marketing".

Assim, argumenta a Recorrente, que a Autoridade Fiscal, para justificar o lançamento de ofício realizado, considerou que as pessoas físicas integrantes do Plano de Marketing são qualificadas como contribuintes individuais, os segundo a contribuinte prestariam serviços de divulgação e agenciamento para ela, nos termos do art. 12, inciso V, alínea "g", combinado com o art. 22, inciso III, ambos da Lei n. 8.212, de 24.6.1991.

Por sua vez, a Recorrente alega que integra o Grupo Forever Living Products, sediado nos Estados Unidos da América, que atua na área de vendas diretas e utiliza um modelo de negócios baseado em programa de marketing multinível, que incentiva e apoia a venda de seus produtos através de uma denominada "rede de distribuidores independentes" ("Distribuidores").

Neste contexto, conforme apresentado em razões de recurso voluntário, a atividade desenvolvida pela Recorrente no mercado brasileiro possui duas frentes principais de atuação, a saber:

- (i) importação e comercialização dos produtos fabricados pelo Grupo FLP, nos segmentos de saúde, nutrição, beleza, higiene pessoal e saneantes;
- (ii) prestação de serviços de administração e gestão de recursos oriundos do Plano de Marketing.

Alega a Recorrente a impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bonificações (Bônus Nacional e Bônus Internacional).

Esta matéria já foi apreciada por este Egrégio Conselho, tendo já sido apreciado processo inclusive da própria contribuinte, porém naquele a competência discutida era as de 2007 e 2008, enquanto que neste processo a competência é a de 2009. O referido processo foi apreciado pela 1a. Turma Ordinária da 3a. Câmara da 2a. Seção de Julgamento, em sessão de 06 de novembro de 2014, acórdão de nº 2301-004.218. Por oportuno, transcreve-se o voto do ilustre Relator Wilson Antonio de Souza Correa, no tocante a matéria aqui discutida:

#### **DA INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO DE TRABALHO ENTRE A RECORRENTE E SEUS DISTRIBUIDORES E COMPRADORES DE SEUS PRODUTOS**

*Em síntese a Recorrente diz que faz parte do grupo FLP – Forever Living Products, que por sua vez fabrica e comercializa produtos de saúde e outros do gênero. E, como integrante do grupo FLP atua na área de vendas diretas e utiliza um ‘Plano de Marketing Único’, que incentiva e apóia a compra e o uso dos seus produtos através de uma rede de compradores.*

*Explica que a rede de compradores funciona com indicação de outros compradores, sendo assim: A é comprador e indique B, para que indique C e assim sucessivamente, sendo que o primeiro, ou seja, A, recebe sobre as suas compras na FLP e sobre as compras dos indicados sucessivamente, formando uma rede, onde quem é o primeiro recebe mais, já que todas as compras a ele serão contabilizadas.*

*Neste planejamento todos os compradores para comprarem e venderem mais têm que realizar mais indicação de compradores e fazer um trabalho forte de marketing, sendo que a tarefa principal não é o marketing sim a venda, para eles, distribuidores, sendo que o primeiro é um mero instrumento para realização do segundo, razão pela qual se revela impróprio o entendimento da decisão de piso ao comparar este procedimento com a venda direta que aduz o estatuto do vendedor.*

*Desta forma, explícita, os valores pagos aos distribuidores pela Recorrente não se refere a venda, mas sim a compra por ele realizada, não esquecendo cada qual pertencer a uma rede de compradores o que possibilita a variação de ganhos, ou seja, quanto mais distribuidores ele tiver, mais ele terá de bonificação.*

*Assim, poderemos resumir o ponto nodal da questão, pois para a Fiscalização os valores pagos aos prestadores de serviços têm como base as vendas por eles realizadas e para a Defendente os valores pagos têm como base as compras realizadas por seus contratantes/compradores. É como se ela estivesse bonificando os seus compradores, ou seja, quanto mais compra, mais recebe bônus e ela é paga por seus distribuidores para gerir este ‘Plano de Marketing Único’, ainda que seja 1 real ao mês.*

*O contrato apresentado nos autos não deixa dúvida quanto a sua literalidade de que a prestadora de serviço é a Recorrente que também é remunerada, ainda que seja 1 real por mês. E onde ela ganha nesta transação comercial? Na venda do produto por ela produzido e no marketing gratuito do seu produto.*

*Para a Recorrente não há legislação que tribute a operação acima e não pode a fiscalização, por analogia enquadrar os distribuidores como contribuintes individuais.*

*Aduz também a Recorrente que os prêmios distribuídos por ela não podem ser considerados como pagamento de contraprestação de serviço, isto porque os valores que transitam pelo patrimônio dela a título de VAR, são devolvidos na forma de prêmio.*

*Registro minhas reverências ao projeto elaborado pela Recorrente, eis que de fato ele não contraria nenhuma legislação, mas o tenho como desfigurado pelo simples fato de os distribuidores não serem distribuidores e sim vendedores, conforme o Estatuto do vendedor que o conceitua como uma pessoa que participa do sistema de distribuição de uma empresa de venda direta. Podendo ser agente comercial independente, contratado por empreitada, revendedor ou distribuidor independente, representante empregado ou por conta própria, franqueado ou similar.*

*Assim, não vejo razão à Recorrente, também neste quesito.*

#### **DO ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS – BONIFICAÇÕES**

*A Recorrente alega que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização está equivocada, eis que a sua operação realizada pelo seu Plano de Marketing Único é diferenciado de uma rede de vendedores/distribuidores, pois o vendedor que se encontra no topo da lista é beneficiado por compras indireta de outros distribuidores/compradores/vendedores.*

*Como dito acima, o planejamento foi elaborado e se admitíssemos o projeto estaríamos diante de distribuidores conforme consta no contrato e não vendedores, conforme é a realidade fática.*

*Sendo considerados vendedores a operação cai na vala comum e neste sentido a base de cálculo acompanha a regra geral, havendo como base as vendas realizadas como um todo.*

*Entretanto, quando trata das BONIFICAÇÕES, onde informa a Fiscalização que observou divergências entre os valores declarados na DIRF como rendimento do trabalho sem vínculo empregatício e os informados na GFIP da Recorrente, sendo incluindo na base da cálculo do lançamento, o que julgo indevido, eis que ausente a comprovação de fato gerador que possa justificar.*

*Veja, a bonificação declarada e que não consta na DIRF não representa um fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.*

*Alguns doutrinadores do direito tributário propõem distinguir fato descrito na hipótese legal (hipótese de incidência) e fato imponible. Nesse sentido, a definição de Geraldo Ataliba é precisa: "Tal é a razão pela qual sempre distinguirmos estas duas coisas, denominando hipótese de incidência ao conceito legal (descrição legal, hipotética de um fato, estado de fato, ou conjunto de circunstâncias de fato) e fato imponible, efetivamente acontecido num determinado tempo ou local, configurando rigorosamente a hipótese de incidência".*

*O Código Tributário Nacional do Brasil (CTN) utiliza a expressão fato gerador tanto no momento que se refere ao que Geraldo Ataliba chamou de hipótese de incidência tanto quanto ao fato imponible, deixando para que o intérprete da norma reconheça o significado referido segundo o contexto em que se encontra. O CTN faz menção ao fato gerador nos artigos 114 e 115. De acordo com o texto do artigo 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a hipótese definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.*

*Por sua vez, o artigo 115 diz que fato gerador da obrigação acessória é a hipótese que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

*Nesta seara, vejo que as bonificações não estão rigorosamente incluídas em hipótese de incidência, razão pela qual excludo do lançamento, conforme requerido pelo Recorrente.*

*Com razão em parte.*

Face a isto, a conclusão do ilustre Relator, consoante voto parcialmente acima transcrito, foi no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para "reconhecer que não deve compor a base de cálculo as bonificações pagas aos vendedores/empregados por ausência de comprovação do fato gerador", decisão esta que foi acompanhada por unanimidade pelos demais Conselheiros daquela Colenda Turma.

Com a devida vênia ao entendimento exarado pelo ilustre Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, venho discordar que há uma relação de trabalho, ou até mesmo de emprego, pois os chamados "Distribuidores" não podem ser considerados como "Vendedores", o que daria ensejo a incidência de contribuição previdenciária, considerando-os como contribuintes individuais, ou ainda, como empregados.

Destaco que, naquele julgamento, compreendeu-se que a bonificação declarada e que não consta na DIRF não representa um fato jurídico tributável para fins de incidência de contribuição previdenciária, sendo dado parcial provimento ao recurso.

Por outro lado, em 16 de fevereiro de 2016, quando da apreciação do processo nº 16832.000057/2010-36, onde igualmente configurou como parte a ora recorrente, verificamos que o resultado foi outro. Naquele julgamento, o qual sobreveio o acórdão nº 2402-004.992, a 2a. Turma Ordinária da 4a. Câmara da 2a. Seção de Julgamento deste Conselho, de relatoria do Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, acordaram por unanimidade em dar provimento ao recurso voluntário, por compreenderem que não há que se falar em exigibilidade da contribuição social previdenciária porque as bonificações, não têm como contrapartida prestação de serviços à recorrente por Distribuidores/Vendedores de produto FLP por ela fornecidos. Vejamos a ementa:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005*

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.**

*Entende-se por salário de contribuição dos segurados contribuintes individuais a remuneração por eles auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de suas atividades por conta própria. A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais a seu serviço.*

**CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. APLICÁVEL À RELAÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

*Assim como na relação trabalhista, também na relação previdenciária é aplicável o princípio da primazia da realidade, segundo o qual, a verdade dos fatos impera sobre qualquer contrato formal, ou seja, caso haja conflito entre o que está escrito e o que ocorre de fato, prevalece o que ocorre de fato, de sorte que sua realização no âmbito tributário ocorre com a aplicação do princípio da verdade material, o qual permite que no processo administrativo o julgador busque a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Analisando a operação do negócio da recorrente, venho compartilhar do entendimento acima, pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre as bonificações pagas aos distribuidores dos produtos da recorrente.

Verifica-se que na modelagem de negócio, pelo Relatório Fiscal e pelos instrumentos contratuais acostados aos autos é que os distribuidores autorizados adquirem produtos da recorrente para revendê-los e, quando da liquidação das aquisições, parte do valor, como obrigação desses mesmos distribuidores são entregues e administrados pela atuada como fundo financeiro, o qual por sua vez, periodicamente, é dividido e/ou rateado entre os distribuidores, em conformidade com os critérios estabelecidos no Plano de Marketing a que todos se subordinam e têm prévio conhecimento.

Assim, conjugando-se o objeto social da recorrente com o disposto no contrato de distribuição e ao de prestação de serviço, com base no qual efetua-se o pagamento do bônus, facilmente detecta-se que as pessoas físicas, que entendeu a fiscalização como sendo prestadores de serviço, apenas adquirem produtos da recorrente para revendê-los e, quando da liquidação das aquisições, parte do valor, como obrigação desses mesmos distribuidores são entregues e administrados pela atuada como fundo financeiro, o qual, por sua vez, periodicamente, é dividido e/ou rateado entre os distribuidores.

Entendo, portanto, que a relação jurídica entre a contribuinte, uma empresa de "marketing multinível", que fabrica e comercializa produtos de saúde e outros do gênero, com seus distribuidores não possui natureza de relação de trabalho, muito menos a de emprego. A relação jurídica entre as partes é puramente comercial, inexistindo relação de trabalho entre as partes.

Observa-se que não há relação trabalhista no presente caso, como bem destacou o ilustre Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, no voto do acórdão nº 2402-004.992, que segue abaixo parcialmente transcrito:

*"(...) não somente pelo que se plasma nos instrumentos analisados, mas também pela realidade dos fatos, apenas para argumentar, sabe-se que, assim como na relação trabalhista, também na relação previdenciária é aplicável o princípio da primazia da realidade, de forma que o que vale é a ocorrência real dos fatos e não o que está escrito. Assim, mesmo que não fossem textualmente compreendidos os instrumentos envolvidos, dado ao que não se constata nenhuma prestação de serviço dos beneficiários dos bônus para a recorrente, tomando-se por fundamento o princípio da primazia da realidade, não há o que se falar em ocorrência do fato gerador da contribuição social previdenciária ora exigida.*

*Com supedâneo nesse princípio significa dizer: mesmo que fosse considerada a existência de uma relação prestacional entre a empresa e os beneficiados (compradores e vendedores), mesmo assim, reitere-se, o referido bônus daquela relação não decorreria, uma vez que os ditos pagamentos consubstanciam-se ou decorrem de mera devolução de valores colocados sob a guarda e/ou administração da recorrente pelos distribuidores autorizados.*

*Do até aqui apontado, o que se constata dos autos é a inoccorrência do fato gerador das contribuições ora exigidas, eis que em momento algum se verificou o pagamento por prestação de serviço remunerado pelos segurados, razão pela qual não deve subsistir o lançamento em análise, de sorte que não há caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária.*

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

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

Assim, no presente caso, não há que se falar em exigibilidade da contribuição social previdenciária porque as bonificações, como já demonstrado, não têm como contrapartida prestação de serviços a recorrente por Distribuidores/Vendedores de produtos FLP por ela fornecidos.

Por tais razões, entendo que não procede o lançamento quanto ao “lucro no atacado”, por não integrar tais valores base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias correspondentes à parte de Empresa e de Segurado, devendo ser provido o recurso neste tocante.

### **Da imputação de débito pelos valores denominados ‘outros tributáveis’ e da imputação de débito por diferenças relativas a ‘valores não identificados’**

Quanto a esta matéria, defende a recorrente no seu recurso que “*do total de R\$ 119.199,29 (cento e dezenove mil, cento e noventa e nove reais e vinte e nove centavos) apurados com base de cálculo supostamente relativos a pagamentos efetuados a pessoas físicas sem declaração em GFIP, verifica-se que R\$ 101.097,93 (cento e um mil, noventa e sete reais e noventa e três centavos), ou seja, quase 85% da base apurada refere-se a valores pagos a pessoas jurídicas, os quais não possuem incidência de contribuições previdenciárias.*”

E “[*e*]m relação a esse aspecto da autuação, a fiscalização, às 2.873 dos autos, alega que supostas diferenças em relação a valores declarados em GFIP e contraposição aos valores recolhidos em GPS, valores esses supostamente não identificados. Contudo, ao analisar a situação de forma detalhada, a Recorrente verificou que apesar da alegação da fiscalização, a soma das supostas diferenças não está representada nos recolhimentos efetuados em GPS, os quais se equiparam integralmente aos valores que supostamente deveriam ser declarados”.

A DRJ assim se pronunciou a respeito:

A defesa alega que os recolhimentos efetuados em valores superiores aos declarados em GFIP superam o lançamento relativo aos "Outros Tributáveis" ou "Valores Não Identificados" discriminado na planilha de fl. 2875 do relatório fiscal.

Apresenta as planilhas constantes na fl. 8793 da defesa objetivando demonstrar o alegado.

Contudo, tais alegações não merecem prosperar, pois, de acordo com a Fiscalização, durante o procedimento fiscal, a Impugnante foi intimado a justificar os recolhimentos a maior, mas não o fez. E nem tampouco por ocasião da presente defesa.

Para que os referidos recolhimentos pudessem ser considerados, seria necessário que fosse comprovada a correspondência inequívoca do recolhimento efetuado ao fato gerador objeto de lançamento com a respectiva declaração em GFIP, nos termos do art. 32, IV da Lei nº 8212/1991, o que não foi feito.

Sendo assim, considerando-se que a planilha apresentada relacionando os valores recolhidos a maior não é suficiente para estabelecer a devida correspondência aos fatos geradores lançados, tem-se que as alegações da defesa não tem o condão de alterar o lançamento efetuado.

Entendo que carece de razão à recorrente, haja vista não ter apresentado documentação hábil a comprovar suas alegações.

### Multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 78

A Fiscalização relatou que a GFIP da competência 08/2013 originalmente continha apenas Segurados Empregados do sujeito passivo — Categoria 01 da GFIP, e não contendo quaisquer informações dos Segurados Contribuintes Individuais — Categoria 13 da GFIP. E que como existiam recolhimentos em Guias de Recolhimentos da Previdência Social — GPS em valores superiores ao declarado na referida GFIP, intimou o contribuinte a comprovar e declarar todas as bases de cálculos que integravam os salários-de-contribuição, o que foi atendido.

Assim constou no Relatório Fiscal, à fls. 2879/2880:

48. Foi emitido o Auto de Infração de Obrigações Acessórias — AIOA com código de fundamentação legal — CFL 78, por apresentar GFIP na competência Agosto/2013 com informações incorretas e omissas, calculadas conforme Demonstrativo de Apuração — Multas Previdenciárias, com código de receita 2408 — Multa Regulamentar — Descumprimento de Obrigação Acessória Previdenciária - sem prejuízo da cobrança das diferenças de contribuições lançadas nos Autos de Infrações de Obrigações Principais.

49. Explicando, mais detalhadamente, a competência 08/2013, foi objeto de reenvio das informações na GFIP, uma vez que as bases de cálculos transmitidas aos sistemas de informações da RFB e INSS originalmente se referiam apenas aos Segurados Empregados do sujeito passivo — Categoria 01 da GFIP, e não contendo quaisquer informações dos Segurados Contribuintes Individuais — Categoria 13 da GFIP.

50. Como existiam recolhimentos em Guias de Recolhimentos da Previdência Social — GPS em valores superiores ao declarado na referida GFIP, o sujeito passivo foi intimado a comprovar e declarar **todas as bases de cálculos** que integravam os salários-de-contribuições, o qual foi providenciado.

51. Entretanto, o procedimento de retificação da Declaração em GFIP contendo as informações do segurados contribuintes individuais, não exime o sujeito passivo da penalidade imposta para a situação em tela, razão pela qual foi lavrado o respectivo Auto de Infração, cuja apuração de cálculos encontra-se em planilha anexa ao presente Relatório.

51.1 Ao retificar a GFIP para o que foi intimado, o sujeito passivo persistiu em não incluir nas bases de cálculo da competência 08/2013 (substitutiva) a rubrica denominada "lucro no atacado", razão pela qual tal diferença foi lançada no Auto de Infração de Obrigação Principal.

A contribuinte, tanto em impugnação, quanto em recurso voluntário, sustentou que, ao comparar as duas GFIP, verifica-se que os totalizadores dos dois arquivos (enviado anteriormente e o correspondente retificador) não sofreram qualquer alteração, ou seja, não houve inclusão de nenhum consultor independente, não tendo havido sequer alteração de valor, razão pela qual entende que não procede a aplicação de multa por ausência de fatos geradores que não haviam sido declarados anteriormente.

Conforme manifestado neste voto, por compreender que a rubrica denominada "lucro no atacado" não se trata de remuneração, não sendo base de cálculo que integra o salário-de-contribuição, descabe sua informação em GFIP, de modo que compreendo que inexistem infrações por descumprimento de obrigação acessória quanto a infração (obrigação principal) “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação lucro atacado”

Contudo, considerando-se que não houve apresentação de documentação hábil para afastar a infração “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação outros tributáveis” na competência 08/2013, entendo que a multa por descumprimento de obrigação acessória se mantém, porém se faz necessário determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória para considerar somente omissos os fatos geradores, na competência 08/2013, da infração “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação outros tributáveis”, haja vista que, por falta de apresentação de documentação hábil, tal qual exposto no tópico anterior, entendo que a recorrente não fez prova do alegado.

Sendo assim, prospera em parte a alegação de que a multa imposta é indevida, devendo ser provido o recurso neste tocante, devendo ser realizado o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória para considerar somente o descumprimento da obrigação acessória de incluir o fato gerador, na competência 08/2013, da infração “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação outros tributáveis”.

### **Representação Fiscal para Fins Penais.**

Conforme Súmula CARF nº 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para: referente ao lançamento AIOP, reconhecer abrangidas pela decadência as competências até 11/2013, inclusive; afastar do lançamento a infração “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação lucro atacado”; determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória para considerar somente omissos os fatos geradores, na competência 08/2013, da infração “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação outros tributáveis”; desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora Designada

Inicialmente registro que o ilustre Conselheiro Relator restou vencido em dois pontos de seu voto, quais sejam, quanto à questão de mérito relativa à matéria “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação - lucro no atacado”, e quanto ao recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória.

A matéria “valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação - lucro no atacado” já foi apreciada no âmbito deste Conselho, inclusive em recursos

apresentados pela mesma recorrente, porém relativo a períodos diversos. Transcrevo trechos do voto proferido pelo Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti nos autos do processo n.º 19515.720064/2016-24 (acórdão n.º 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 compras 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 atuada 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 atuada, 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, percebe-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 negócios. Ganha-se na quantidade, não necessariamente no aumento da margem de lucro.

A título meramente ilustrativo, o tratamento que pretende dar a atuada 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 atuada 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 atuada; 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 Mauricio 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.

Quanto ao recálculo da multa, trata-se de multa por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado a empresa de informar em GFIP, na competência 08/2013, todos os segurados que lhe prestaram serviços (CFL 78). Conforme relata o Conselheiro Relator:

A Fiscalização relatou que a GFIP da competência 08/2013 originalmente continha apenas Segurados Empregados do sujeito passivo — Categoria 01 da GFIP, e não contendo quaisquer informações dos Segurados Contribuintes Individuais — Categoria 13 da GFIP. E que como existiam recolhimentos em Guias de Recolhimentos da Previdência Social — GPS em valores superiores ao declarado na referida GFIP, intimou o contribuinte a comprovar e declarar todas as bases de cálculos que integravam os salários-de-contribuição, o que foi atendido.

Assim constou no Relatório Fiscal, à fls. 2879/2880:

48. Foi emitido o Auto de Infração de Obrigações Acessórias — AIOA com código de fundamentação legal — CFL 78, por apresentar GFIP na competência Agosto/2013 com informações incorretas e omissas, calculadas conforme Demonstrativo de Apuração — Multas Previdenciárias, com código de receita 2408 — Multa Regulamentar — Descumprimento de Obrigação Acessória Previdenciária - sem prejuízo da cobrança das diferenças de contribuições lançadas nos Autos de Infrações de Obrigações Principais.

49. Explicando, mais detalhadamente, a competência 08/2013, foi objeto de reenvio das informações na GFIP, uma vez que as bases de cálculos transmitidas aos sistemas de informações da RFB e INSS originalmente se referiam apenas aos Segurados Empregados do sujeito passivo — Categoria 01 da GFIP, e não contendo quaisquer informações dos Segurados Contribuintes Individuais — Categoria 13 da GFIP.

50. Como existiam recolhimentos em Guias de Recolhimentos da Previdência Social — GPS em valores superiores ao declarado na referida GFIP, o sujeito passivo foi

intimado a comprovar e declarar **todas as bases de cálculos** que integravam os salários-de-contribuições, o qual foi providenciado.

51. Entretanto, o procedimento de retificação da Declaração em GFIP contendo as informações do segurados contribuintes individuais, não exime o sujeito passivo da penalidade imposta para a situação em tela, razão pela qual foi lavrado o respectivo Auto de Infração, cuja apuração de cálculos encontra-se em planilha anexa ao presente Relatório.

51.1 Ao retificar a GFIP para o que foi intimado, o sujeito passivo persistiu em não incluir nas bases de cálculo da competência 08/2013 (substitutiva) a rubrica denominada "lucro no atacado", razão pela qual tal diferença foi lançada no Auto de Infração de Obrigação Principal.

Isso posto, sendo mantido lançamento relativo à rubrica denominada “lucro no atacado” não há que se falar em recálculo da multa, cujo valor lançado deverá ser integralmente mantido.

Esse é o voto de divergência.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Redatora Designada