Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15956.720030/2020-76

Processo nº	15956.720030/2020-76
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2202-010.385 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	04 de outubro de 2023
Recorrente	JBS S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015, 01/01/2016 a 28/02/2016

RECLASSIFICAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA. PAGAMENTOS REALIZADOS POR INTERMÉDIO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NOTAS FISCAIS. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

É devido o lançamento quando comprovada/demonstrada a existência de uma verba de natureza remuneratória e distinta da natureza inserida nas notas fiscais de prestação de serviços, este estabelecido entre as empresas vinculadas aos segurados contribuintes individuais e o sujeito passivo autuado.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. PEJOTIZAÇÃO DOS RENDIMENTOS. FRAUDE OBJETIVA. SIMULAÇÃO.

O lançamento é efetuado de ofício pelo Fisco quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, simulação ou fraude objetiva por meio da interposição de pessoa jurídica pagos aos segurados contribuintes individuais.

MEMBRO DE CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DE SOCIEDADE ANÔNIMA. QUALIFICAÇÃO OBJETIVA PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O membro de conselho de administração de sociedade anônima, perante a legislação previdenciária, é considerado contribuinte individual, a teor do art. 12, V, alínea “f”, da Lei 8.212/1991, enquadrando-se como “administrador não empregado” (Lei 6.404/1976).

RECLASSIFICAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A autoridade administrativa fiscal possui a prerrogativa de reclassificar atos ou negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo tal poder da própria essência da atividade de fiscalização Original tributária, que deve buscar a realidade fática, com prevalência da substância sobre a forma.

TESE JURÍDICA FIRMADA PELO STF. JULGAMENTO DA ADPF 324. INAPLICABILIDADE.

Não havendo um típico contrato de trabalho terceirizado na forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, é inaplicável a tese jurídica firmada pelo STF no julgamento da ADPF n° 324, já que se trata de situação distinta da relação laboral estabelecida entre pessoa física e pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE OBJETIVA. PRESENÇA DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA PARA REALIZAR PAGAMENTOS DE RENDIMENTOS. OCORRÊNCIA.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação ou fraude objetiva com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de pessoa jurídica para simular a contratação de prestação de serviços e a emissão de notas fiscais de serviços - veiculadas por meio de instrumento contratual de contrato mercantil ou civil, sem lastro contábil probatório -, e para ocultar tanto a base de cálculo como os sujeitos passivos da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária.

JUROS DE MORA (TAXA SELIC) SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da Taxa SELIC. Após a data de vencimento do crédito tributário lançado, a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício é aplicável na medida que faz parte do crédito apurado. Inteligência do enunciado da Súmula CARF 108.

ADMINISTRADOR. PRESIDENTE EXECUTIVO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Evidenciado um conjunto fático-probatório de atos tendentes a impedir, retardar, total ou parcialmente, excluir ou modificar o preciso conhecimento da regra-matriz de incidência tributária, ou a correta formação da matéria tributável, com prejuízo à Fazenda Pública, isso configura a prática de atos com violação aos limites da lei e aos limites estatutários de sua atuação, a teor do inciso III do artigo 135 do CTN.No caso, cabe à responsabilização solidária do administrador da empresa autuada que, consciente e voluntariamente, permitiu ou tolerou práticas de ilicitude tributária dentro da empresa, ora com fraude objetiva, ora com sonegação de informações da relação jurídica estabelecida no pagamento dos rendimentos dos segurados contribuintes individuais, por meio de interposta pessoa jurídica, para obter os resultados decorrentes do fato gerador sonegado.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA . ART. 135, INCISO III, DO CTN.

A responsabilidade de que trata o artigo 135 é solidária, sem benefício de ordem entre o contribuinte e responsáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Original

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a redução da qualificadora da multa ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Por descrever de forma clara e objetiva a lide objeto do lançamento, bem como o trâmite processual anterior, transcrevo partes do relatório do eminente relator da 9a Turma da DRJ01:

> Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente as contribuições destinadas à Seguridade Social de parcela previdenciária patronal, incidente sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais nas competências 01/2015 a 12/2015, 01/2016, 02/2016 e 12/2016.
>
> O lançamento foi consubstanciado no auto de infração de fls. 715/723 e tem como montante o valor de **R$ 24.875.216,00** (consolidado em 23/07/2020, com juros e multa de ofício qualificada de 150%).
>
> **I - DO RELATÓRIO FISCAL (Termo de Verificação Fiscal - TVF).**
>
> De acordo com o Termo de Verificação Fiscal-TVF (fls. 726/784), a empresa autuada se utilizou do expediente de pagar as pessoas físicas, Srs. ENÉAS CÉSAR PESTANA NETO e JAMES DOMINIC CLEARY - qualificados como segurados contribuintes individuais -, remunerações por meio de instrumento contratual mercantil que contém Pessoas Jurídicas vinculadas a estes segurados, de forma a esconder o pagamento correto da obrigação previdenciária patronal devida pela empresa (alíquota de 20% sobre a remuneração).
>
> Segundo a Fiscalização, a empresa autuada (JBS S.A.) incorreu em **duas infrações,** a saber: **(i)** valores pagos ao contribuinte individual, Sr. **Enéas César Pestana Neto,** não oferecido à tributação, relacionados à empresa BRI CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual 5XP PARTICIPAÇÕES LTDA), CNPJ 21.079.449/0001-67 (doravante denominada **"BRI"** ou **"5XP");** e **(ii)** valores pagos ao contribuinte individual, Sr. **James Dominic Cleary,** não oferecido à tributação, relacionados à empresa BALLUARTE CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual CLEARY CONSULTORIA EMPRESARIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA), CNPJ 10.457.594/0001-18 (doravante denominada **"BALLUARTE"** ou **"CLEARY").**
>
> Para tanto, a Fiscalização apontou as acusações a seguir descritas:

Original

"[...] 5.1. ENÉAS CÉSAR PESTANA NETO - B R I CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual 5XP PARTICIPAÇÕES LTDA).

13. O Sr. ENÉAS CESÁR PESTANA NETO, doravante ENÉAS, é sócio majoritário da empresa BRI CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (BRI), CNPJ 21.079.449/0001-67, sendo que, a denominação social desta empresa foi alterada para 5XP PARTICIPAÇÕES LTDA (5XP). Em 01/10/2014, **a JBS contratou a BRI para a prestação de serviços de consultoria consultiva empresarial.** O objeto desta consultoria correspondia à realização de duas reuniões mensais com o Sr. ENÉAS. Será demonstrado que o Sr. ENÉAS se utilizou desta contratação para auferir rendimentos que, na verdade, eram provenientes de seu trabalho como contribuinte individual, **como Presidente da JBS América do Sul** e responsável por todas as operações da companhia na região, nos anos-calendário de 2015 a 2016, com o objetivo de promover economia tributária ilícita.

(...)

Diante de todo o exposto, concluiu-se que os valores pagos pela JBS referentes à consultoria consultiva listados abaixo são, na verdade, verbas salariais recebidas pelo Sr. ENÉAS PESTANA nos momentos da sua contratação como contribuinte individual e também Presidente da JBS. Tais valores foram pagos, de forma disfarçada, utilizando-se um contrato de prestação de serviços com a empresa BRI, que depois foi cancelado quando o Sr. ENÉAS assumiu a Presidência daquela companhia. Assim sendo, tais valores devem ser oferecidos à tributação da contribuição previdenciária, como pagamentos efetuados a contribuinte individual, na data da emissão das notas fiscais. (g.n.)

Os valores acima discriminados pagos pela JBS a seu contribuinte individual, através de pessoa jurídica contratada para prestação de serviço com contrato dissimulado, serão lançados na rubrica VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - ENEAS PESTANA, com o devido lançamento das contribuições previdenciárias da parte da empresa (20%). Os valores lançados estão discriminados no quadro abaixo, e os documentos, relatórios fiscais, termos de intimação, respostas à intimação, documentos apresentados pelo contribuinte individual ENÉAS CESAR PESTANA e sua empresa B R I CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual 5XP PARTICIPAÇÕES LTDA), CNPJ 21.079.449/0001-67 foram juntados a este procedimento fiscal no Termos de Intimação e Respostas à Intimação ENÉAS CESÁR PESTANA / 5XP: (...)

5.2. JAMES DOMINIC CLEARY - BALLUARTE CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual CLEARY CONSULTORIA EMPRESARIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA).

61. Segundo seu contrato social, a empresa "CLEARY CONSULTORIA" foi constituída em 2008, inicialmente sob a denominação de JC - ASSESSORIA E CONSULTORIA EM NEGÓCIOS INTERNACIONAIS LTDA. O contrato social foi registrado na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul em 30/10/2008. Seus sócios são: JAMES DOMINIC CLEARY com 9.000 cotas; e ADRIANA WOLFF PINTO CLEARY, com 1.000 cotas. O objetivo social é a "prestação de serviços de assessoria e consultoria em negócios internacionais'. A empresa tinha sua sede inicialmente na Avenida Santa Tecla, 1950, bairro Getúlio Vargas, Bagé/RS.

(...)

94. Diante de todo o exposto, concluiu-se que os valores pagos pela JBS referentes à consultoria consultiva listados abaixo são, na verdade, verbas salariais recebidas pelo Sr. JAMES DOMINIC CLEARY nos momentos da sua contratação como contribuinte individual e também DIRETOR DE RELAÇÕES COM INVESTIDORES. Tais valores foram pagos, de forma disfarçada, utilizando-se de pagamentos dissimulados de

Original

prestação de serviços com a empresa CLEARY CONSULTORIA (antiga BALLUARTE). Assim sendo, tais valores devem ser oferecidos à tributação da contribuição previdenciária, como pagamentos efetuados a contribuinte individual, na data da emissão das notas fiscais.(g.n.)

Da Base de Cálculo.

A Fiscalização informa que a base de cálculo da contribuição social previdenciária patronal lançada (alíquota de 20%) foi o complemento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais (Enéas César Pestana Neto e James Dominic Cleary) que não foram oferecidas à tributação pela empresa autuada, oriunda das notas fiscais emitidas pelas empresas BRI CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual 5XP PARTICIPAÇÕES LTDA) e CLEARY CONSULTORIA (antiga BALLUARTE).

Os valores da base de cálculo foram consolidados, segregados por competência, conforme tabelas abaixo (itens 60 e 95 do TVF):

Tabela 1 - Enéas César Pestana Neto: BRI CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual 5XP PARTICIPAÇÕES LTDA)

Data Emissão	N° NF	Valor	Discriminação dos Serviços	Data Pagto
19/01/2015	8	100.000,00	Consultoria Consultiva REF JANEIRO/2015	20/01/2015
20/02/2015	10	100.000,00	Consultoria Consultiva REF FEVEREIRO/2015	23/02/2015
19/03/2015	13	100.000,00	Consultoria Consultiva REF MARÇO/2015	22/03/2015
16/04/2015	18	100.000,00	Consultoria Consultiva REF ABRIL/2015	23/04/2015
15/05/2015	23	100.000,00	Consultoria Consultiva REF MAIO/2015	19/05/2015
15/06/2015	35	100.000,00	Consultoria Consultiva REF JUNHO/2015	19/06/2015
15/07/2015	45	100.000,00	Consultoria Consultiva REF JULHO/2015	20/07/2015
14/08/2015	51	100.000,00	Consultoria Consultiva REF AGOSTO/2015	21/08/2015
15/09/2015	63	100.000,00	Consultoria Consultiva REF SETEMBRO/2015	18/09/2015
15/10/2015	66	100.000,00	Consultoria Consultiva REF OUTUBRO/2015	20/10/2015
13/11/2015	76	100.000,00	Consultoria Consultiva REF NOVEMBRO/2015	18/11/2015
14/12/2015	90	100.000,00	Consultoria Consultiva REF DEZEMBRO/2015	17/12/2015
06/01/2016	95	100.000,00	Consultoria Consultiva REF JANEIRO/2016	12/01/2016
16/02/2016	107	100.000,00	Consultoria Consultiva REF JANEIRO/2016	19/02/2016
04/02/2016	103	3.000.000,00	Consultoria Consultiva REF MARÇO/2016	10/02/2016
04/02/2016	104	3.000.000,00	Consultoria Consultiva REF MARÇO/2016	11/02/2016
05/02/2016	105	3.000.000,00	Consultoria Consultiva de Acordo Contrato	12/02/2016
05/02/2016	106	3.500.000,00	Consultoria Consultiva de Acordo Contrato	15/02/2016
16/12/2016	137	8.000.000,00	Consultoria Consultiva REF MÊS DEZ/2016	22/12/2016
16/12/2016	138	8.000.000,00	Consultoria Consultiva Durante ANO 2016	30/01/2017
16/12/2016	139	8.000.000,00	Consultoria Consultiva Durante ANO 2016	01/03/2017

Tabela 2- James Dominic Cleary: CLEARY CONSULTORIA (antiga BALLUARTE)

Data Emissão	N°NF	Valor	Discriminação dos Serviços	Data Pagto
14/12/2015	25	2.233.334,00	Assessoria IPO	15/12/2015
21/12/2015	26	4.466.666,00	Assessoria IPO	08/01/2016
TOTAL		**6.700.000,00**		

Da Multa Aplicada.

Quanto à aplicação da multa constante deste lançamento fiscal, esclarece que foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, na forma do art. 35-A da Lei 8.212/1991 c/c o inciso I e § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Da Responsabilidade Solidária.

Segundo a Fiscalização, por atos praticados por excesso de poderes ou infração de estatutos ou leis, imputou-se responsabilidade tributária, solidária e pessoal, ao Presidente Executivo da empresa autuada, Sr. Wesley Mendonça Batista (CPF 364.873.921-20), nos termos do inciso III do art. 135 do CTN.

Original

Da Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP).

Houve a elaboração de Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP), pela ocorrência, em tese, do delito de sonegação fiscal de contribuição social, capitulado no inciso III do art. 337-A do Código Penal Brasileiro (com a redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000).

Da Ciência do Lançamento Fiscal.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo autuado deu-se em 24/07/2020 (fl. 794).

Conforme TECR - Termo de Encerramento Consolidado para Responsabilidade Tributária (fls. 788/791), foi lavrado termo de sujeição passiva solidária para a pessoa física: Wesley Mendonça Batista (CPF 364.873.921-20), com ciência em 28/07/2020 (fl. 796).

II - DAS IMPUGNAÇÕES.

Em 23/09/2020 (fls. 798 e 1265), tanto a empresa autuada (contribuinte) como o responsável solidário compareceram aos autos apresentando seus instrumentos de defesa: (i) o sujeito passivo autuado, fls. 801/823, acompanhado de cópias de documentos de fls. 824/1224 (Doc. 1 a Doc. 4); e (ii) o responsável solidário pessoa física (fls. 1267/1288).

As impugnações apresentadas deduzem as questões a seguir sintetizadas.

- IMPUGNAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA AUTUADA: JBS S.A (fls. 801/823).

Da insubsistência material do auto de infração. Violação ao art. 142 do CTN

A impugnante alega que o auto de infração é materialmente insubsistente, porquanto há claro erro na identificação da correta a matéria tributável, o que afronta de forma manifesta o art. 142 do CTN.

Para tanto, sustenta que a Fiscalização errou no critério jurídico de apuração dos tributos supostamente devidos e não identificou corretamente a matéria tributável. Com isso, há patente deficiência na motivação da glosa das despesas incorridas com os serviços prestados pelas empresas BRI e Cleary, o que resulta na clara violação ao art. 142 do CTN.

Menciona que Administração tem o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último aclaramento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo (Mello, Celso Antonio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo. 31a Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p.115-116; 404-408, destacoun a Impugnante)

Cita que, no caso concreto, a ausência de motivação adequada e específica é manifesta! Isso porque a Fiscalização é absolutamente incoerente em suas ilações a respeito da suposta natureza da relação firmada entre a Impugnante e as empresas BRI e Cleary.

Nesse caminho de argumentos, informa que para reclassificar os pagamentos feitos à BRI e à Cleary, toda a fundamentação utilizada pela Fiscalização está amparada na alegação de que os Srs. Enéas César Pestana Neto e James Dominic Cleary seriam supostos empregados da ora Impugnante, ou seja, que teria sido firmado um vínculo empregatício entre essas pessoas físicas e a Impugnante, regido pelo Decreto-Lei n° 5.452/1943 (Consolidação das Leis do Trabalho - CLT).

Original

Registra que a Fiscalização entende que os Srs. Enéas Pestana e James Cleary seriam supostos contribuintes individuais, mas, contraditoriamente, fundamenta o fato com argumentos que, em última análise, tentam, ainda que sem sucesso, demonstrar um suposto vínculo empregatício.

Diz que essa confusão conceitual não apenas evidencia a absoluta precariedade do trabalho fiscal, mas também comprova que a Fiscalização está, na verdade, utilizando de uma manobra terminológica para tentar enquadrar essas pessoas físicas como contribuintes individuais com o único e precípuo objetivo de esquivar-se: (I) do seu dever de eventualmente comprovar a presença de todos os pressupostos mínimos necessários à caracterização da relação de emprego; e (II) por conseguinte, da sua clara incompetência para analisar a reconhecer a referida relação no caso concretos (usurpação da competência da Justiça do Trabalho).

Com isso, a Impugnante entende que não sabendo a Fiscalização sequer qual seria a suposta infração cometida pela Impugnante no caso concreto, deve ser julgada procedente esta impugnação, para que seja integralmente cancelada a exigência fiscal ora combatida.

Da inexistência de declaração de inidoneidade da BRI e da Cleary

Com fundamento na presunção da boa-fé e da legitimidade, a Impugnante informa que foi submetida à fiscalização, tendo apresentado diversos documentos que comprovam a mais absoluta idoneidade do contrato firmado e dos pagamentos realizados às empresas BRI e Cleary, cuja efetiva prestação dos serviços contratados foi igualmente demonstrada reiteradas vezes no curso da fiscalização.

Menciona que os documentos - tais como as notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamento (fls. 111/112, 120/121, 152/175, 332/355); lançamentos contábeis dos pagamentos realizados à BRI e à Cleary (fls. 710/714); e (III)relatório de serviços prestados à Impugnante (fls. 41/99, 176/180) -, estão acobertados pelo manto da presunção de legitimidade e boa-fé, que não podem ser genericamente infirmados ou desconsiderados pela Autoridade Administrativa.

Com efeito, afirma que, com base justamente na presunção de boa-fé que rege todas as relações jurídicas estabelecidas sob a égide do nosso ordenamento jurídico, principalmente aquelas que vinculam pessoas jurídicas de direito privado com o Poder Público, o legislador ordinário disciplinou procedimentos próprios para que a Autoridade Administrativa possa desconstituir esta presunção, comprovando a inidoneidade de determinada informação e ou documento.

Cita que esse específico procedimento está disciplinado nos arts. 80, 81 e 82 da Lei 9.430/96, os quais dispõem sobre o processo administrativo de declaração de inaptidão da pessoa jurídica e/ou da baixa da inscrição do seu respectivo CNPJ, especificamente nos casos envolvendo comprovada inidoneidade de determinada pessoa jurídica. No mesmo sentido, a própria Receita Federal do Brasil editou, no âmbito infralegal, a Instrução Normativa RFB n° 1.863/18, por meio da qual dispõe, no art. 48, que um documento somente será considerado inidôneo, "não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado", quando emitido pela "entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada".

Dessa forma, entende que não havendo procedimento de declaração de inidoneidade das empresas empresas BRI e Cleary, os seus documentos fiscais e contábeis acostados ao processo administrativo fazem prova em favor das empresas, porquanto acobertados pelo manto da presunção de boa-fé. Em outras palavras, a Autoridade Administrativa não se desincumbiu, no caso concreto, do seu ônus probandi, motivo pelo qual os pagamentos realizados pela Impugnante jamais poderiam ter sido reclassificados, em autuação fiscal que não se propõe a infirmar, pormenorizadamente, cada um dos elementos de prova acostados pelas empresas no processo administrativo.

Original

Da regularidade da contratação da BRI e da Cleary. impossibilidade de reclassificação dos pagamentos realizados pela Impugnante

A Impugnante argumenta que as contratações das empresas BRI e Cleary foram realizadas em estrita observância à legislação de regência e os serviços foram executados mediante empresas idôneas e atuantes no mercado.

No caso concreto, entende que a Fiscalização incorreu nos seguintes vícios:

"[...] (I) as ilações fazendárias dispostas no termo de verificação fiscal carecerem de qualquer comprovação documental de sua veracidade, estando amparadas em meras notícias veiculadas por mídia não especializada;

(II) não houve qualquer ato formal de desconsideração das personalidades jurídicas das empresas BRI e Cleary; é incontroverso nos autos a efetiva existência dos serviços prestados por essas empresas; as contratações da BRI e da Cleary estão devidamente amparadas e devem ser regidas pelas disposições do art. 129 da Lei n° 11.196/05; a constitucionalidade do art. 129 da Lei n° 11.196/05 foi recentemente confirmada pelo Tribunal Pleno do E. Pretório Excelso; e

(VI) o art. 26-A, §6°, I, do Decreto n° 70.235/72 expressamente exige que esta d. Autoridade Julgamento observe a jurisprudência do E. STF, em casos análogos ou presente.

[...]"

Diante desse quadro, concluiu que deve ser acolhida e julgada procedente esta impugnação, para que seja integralmente cancelada a autuação fiscal.

Da constitucionalidade do instituto da "pejotização". ADPF n° 324/DF, julgada pelo Tribunal Pleno STF

A Impugnante informa que, no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n° 324 - realizado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), em 30/08/2018, com efeito *erga omnes* aplicável a todas as esferas da Administração Pública -, restou firmado o entendimento de que o instituto da "pejotização", ou seja, da contratação de pessoas jurídicas para exercer atividades meio ou atividades-fim da contratante, é absolutamente lícito e condizente com os preceitos constitucionais da livre iniciativa, da livre concorrência e próprio livre mercado.

Com efeito, afirma que, ainda que se pudesse entender que, no caso concreto, o Sr. Enéas César Pestana Neto e o Sr. James Dominic Cleary tenham se utilizado do instituto da "pejotização" para firmar contrato com a Impugnante, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, é evidente que a referida prática não implicou a afronta de nenhum princípio constitucional, não podendo, de forma alguma, ser caracterizado como fraude, conluio e/ou sonegação, como equivocadamente entendeu a Autoridade Administrativa, tampouco pode ensejar a reclassificação dos pagamentos e a cobrança da multa qualificada em voga.

Dessa forma, ainda que, no caso concreto, o Sr. Enéas César Pestana Neto e o Sr. James Dominic Cleary tenham se utilizado do instituto da "pejotização" para firmar contrato com a Impugnante, o que, novamente, se admite apenas por conjectura, entende que a impugnação deve ser julgada procedente, com o cancelamento dos autos de infração, porquanto contrários à jurisprudência assente do STF, firmada em controle concentrado de constitucionalidade, no julgamento da ADPF n° 324.

Do desambiento da qualificação da multa

Sustenta a Impugnante que não se encontram comprovados no presente lançamento as condutas de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos artigos 71 (sonegação), 72

Original

(fraude) e 73 (conluio) da Lei 4.502/1964, cujo ônus, repita-se, era da Fiscalização, sendo, portanto, indevida a multa duplicada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Para isso, afirma que demonstrou exaustivamente nesta defesa que as empresas BRI e Cleary eram à época dos fatos absolutamente idôneas, legítimas e regulamente operantes.

Contesta a existência dos pressupostos mínimos necessários para reclassificação dos pagamentos realizados pela Impugnante, e relata que foi devidamente demostrando que as contratações das empresas BRI e Cleary atenderam rigorosamente à legislação de regência, especialmente no que tange ao art. 129 da Lei 11.196/2005, cuja constitucionalidade foi recentemente confirmada pelo Tribunal Pleno do STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade (ADC n° 66).

Concluiu que, sob qualquer vertente que se analise o caso concreto, é flagrantemente manifesta a inexistência de fraude, conluio e/ou sonegação como, data vênia, temerariamente alegou a Autoridade Administrativa.

Da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

A Impugnante argumenta que não tem fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido (e não isoladamente).

Desse modo, entende que, como parte do crédito tributário autuado versa sobre a cobrança de multa de ofício, é certo que sobre esta penalidade pecuniária não devem ser exigidos os juros de mora, ante a inexistência de dispositivo legal neste sentido.

Da decadência

Sustenta a Impugnante que os valores apurados até 23/07/2015 estariam abarcados pela decadência, nos termos do § 4° do art. 150 do CTN, e aliado a ausência de atos dolosos, simulados ou com o intuito de fraude.

Assim, pugna pela declaração parcial da extinção do crédito tributário, em razão de se tratar de lançamento por homologação com ocorrência de pagamento parcial.

Dos Pedidos.

A Impugnante requer:

(I) o acolhimento da impugnação, para cancelar integralmente a exigência fiscal; ou

(II) caso assim não entenda, ao menos e em menor extensão, afastar o agravamento da multa de ofício em 150%; reconhecer a decadência de parte da exação federal; e afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

II.2 - IMPUGNAÇÃO DA PESSOA FÍSICA: Sr. Wesley Mendonça Batista (fls. 1267/1288).

A peça de defesa do responsável solidário, pessoa física, apresenta questões idênticas ao conteúdo mencionado na peça de defesa do contribuinte autuado (JBS S.A., fls. 801/823), exceto as questões concernentes à alegação de ilegitimidade passiva do impugnante pessoa física.

Com isso, passarei a registrar apenas as alegações da pessoa física que dizem respeito às questões que não foram mencionadas na peça de defesa da pessoa jurídica autuada (contribuinte autuado: JBS S.A., fls. 801/823), como segue.

Original

Da nulidade da imputação de solidariedade por falta de motivação. Violação ao art. 2° da Lei 9.784/1999 e ao art. 142 do CTN.

O Impugnante argumenta que a Fiscalização imputou a responsabilidade considerando, apenas e genericamente, o fato de que ele seria, à época dos fatos, presidente executivo da empresa

JBS S/A.

Diz que o termo de verificação fiscal que dá azo aos autos de infração impugnados não especifica e nem individualiza qualquer conduta que supostamente dê margem à sua responsabilização.

Discorre que basta uma leitura rápida das 2 (duas) linhas utilizadas pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal para perceber que a imputação poderia ser genericamente utilizada para qualquer ilícito, praticado por qualquer contribuinte, envolvendo qualquer presidente e/ou executivo.

Menciona que Fiscalização não cumpriu com o dever de motivar seus atos administrativos e, com isso, a imputação da responsabilidade solidária esbarra no art. 2° da Lei 9.784/1999 e no próprio art. 142 do CTN.

Reafirma que não há, no termo de verificação fiscal, uma única linha descrevendo qual teria sido a suposta participação específica do Impugnante e se teria havido algum ato com excesso de poderes ou de infração de lei. Só o que existe é a indicação de que foi responsabilizado por ser presidente da empresa, o que contraria não apenas a legislação, como também a própria lógica da separação patrimonial entre pessoas naturais e pessoas jurídicas.

Por falta de motivação, pressuposto mínimo essencial dos atos administrativos, entende que a imputação da resposabilidade deve ser declarada nula.

Da Inaplicabilidade do inciso III do art. 135 do CTN.

Forte nas alegações, o Impugnante informa que a subsunção de determinada situação prevista no art. 135 do CTN pressupõe a comprovação da prática de uma conduta dolosa para que o agente seja responsabilizado pelo crédito tributário dela decorrente, o que não ocorreu no presente caso.

Cita que o elemento caracterizador do tipo previsto no art. 135 do CTN é o DOLO. Não basta a mera indicação do cargo exercido pelo Impugnante para a subsunção do antecedente normativo à situação concreta. E diz que a Fiscalização não pode se valer de ilações, devendo comprovar a prática de atos dolosos e não realizar a responsabilização apenas com base no cargo do Impugnante sem a devida demonstração de uma conduta ativa ilícita individual, específica e dolosa, o que não foi feito no caso concreto.

Argumenta que, além da deficiência de fundamentação, há também manifesta e cabal deficiência probatória. De fato, dentre os documentos que instruem a autuação fiscal, não há um único documento ou qualquer outro meio probatório que ateste ou sequer pressuponha a participação do Impugnante em qualquer ato, decisão e/ou participação no suposto esquema fraudulento, equivocadamente defendido pela d. Fiscalização.

Dessa forma, entende que é improcedente a pretensa responsabilização imputada pela Fiscalização, haja vista que não há que se falar na aplicação do art. 135, III, do CTN no caso concreto, devendo ser cancelada a inclusão do Impugnante no polo passivo da obrigação tributária.

Da ausência de ilícito cometido pelo Impugnante.

Original

Argumenta que a autuação fiscal desconsidera que a JBS é empresa de grande porte reconhecida nacionalmente e com elevados níveis de governança corporativa, de forma que não cabia ao Impugnante analisar e decidir isoladamente sobre os rumos da companhia, talvez, até por isso, nenhuma conduta dolosa dele tenha sido especificada na autuação.

Registra que, em razão de não possuir competência para deliberar sobre o suposto fato imponível tratado nos autos, a autuação não traz uma única ata de reunião, um único e-mail ou qualquer outro documento que demonstrasse a sua responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN.

Afirma que a tomada de decisões voltadas a recursos humanos e regularidade fiscal não são deliberadas pelo Impugnante, ao qual cabe apenas o dever definir em sentido macro os rumos que a empresa deve tomar, o que, no entanto, não se pode confundir com a análise e a tomada de decisão relativas a questões técnicas, operacionalizadas pela equipe de recursos humanos, fiscal e contábil da Companhia e efetivamente monitoradas pelo Conselho Fiscal, principalmente no presente caso, onde a autuação partiu de mera divergência de interpretação.

Entende que as contratações da BRI e da Cleary, como ocorreu no caso concreto, além de não configurarem qualquer ilícito, é uma questão evidentemente técnica, pois se trata de simples divergência quanto à interpretação da legislação.

Desta maneira, requer o cancelamento da autuação fiscal na parte em que imputa responsabilidade tributária, já que ele não deliberou acerca dos fatos que ensejaram a autuação fiscal, os quais envolvem tema técnico específico de alçada de outras áreas da Companhia.

Do caráter meramente subsidiário da responsabilidade tributária atribuída ao Impugnante.

O Impugnante argumenta que, caso sejam superados todos os argumentos tratados nos tópicos anteriores, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, seja reconhecida a sua responsabilidade como meramente subsidiária, e não solidária como equivocadamente defende a Fiscalização.

Passa a citar decisões sobre a imputação da responsabilidad subsidiária. Dos Pedidos.

Requer que seja reconhecida a nulidade da imputação da responsabilidade solidária ao Impugnante, seja por desrespeitar os requisitos exigidos pela legislação ou, então, por impossibilitar o exercício do direito de defesa, na medida em que não houve indicação e nem comprovação de qualquer conduta dolosa e ilícita praticada pessoalmente pelo Impugnante. E, no mérito, requer que os autos de infração sejam integralmente cancelados em face do Impugnante com sua consequente exclusão do polo passivo da obrigação tributária, pois inaplicável o art. 135, III, do CTN ao caso concreto.

Subsidiariamente, requer que: (i) seja reconhecido o caráter meramente subsidiário da responsabilidade tributária atribuída ao Impugnante; (ii) seja julgada improcedente a qualificação da multa de ofício, haja vista a inexistência de dolo; e/ou (iii) seja afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao apreciar as teses apresentadas a DRJ de origem negou-lhe provimento em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015; 01/01/2016 a 28/02/2016; e 01/12/2016 a 31/12/2016.

Original

RECLASSIFICAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA. PAGAMENTOS REALIZADOS POR INTERMÉDIO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NOTAS FISCAIS. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

No caso dos autos, da análise das razões da Fiscalização, conjugada com a documentação trazida à colação, restou comprovada/demonstrada a existência de uma verba de natureza remuneratória e distinta da natureza inserida nas notas fiscais de prestação de serviços, este estabelecido entre as empresas vinculadas aos segurados contribuintes individuais e o sujeito passivo autuado.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. PEJOTIZAÇÃO DOS RENDIMENTOS. FRAUDE OBJETIVA. SIMULAÇÃO.

O lançamento é efetuado de ofício pelo Fisco quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, simulação ou fraude objetiva por meio do fenômeno da pejotização dos rendimentos (interposição de pessoa jurídica) pagos aos segurados contribuintes individuais.

MEMBRO DE CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DE SOCIEDADE ANÔNIMA. QUALIFICAÇÃO OBJETIVA PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O membro de conselho de administração de sociedade anônima, perante a legislação previdenciária, é considerado contribuinte individual, a teor do art. 12, V, alínea "f", da Lei 8.212/1991, enquadrando-se como "administrador não empregado" (Lei 6.404/1976).

RECLASSIFICAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A autoridade administrativa fiscal possui a prerrogativa de reclassificar atos ou negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo tal poder da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a realidade fática, com prevalência da substância sobre a forma.

TESE JURÍDICA FIRMADA PELO STF. JULGAMENTO DA ADPF 324. INAPLICABILIDADE.

Não havendo um típico contrato de trabalho terceirizado na forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, é inaplicável a tese jurídica firmada pelo STF no julgamento da ADPF n° 324, já que se trata de situação distinta da relação laboral estabelecida entre pessoa física e pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE OBJETIVA. PRESENÇA

DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA PARA REALIZAR PAGAMENTOS DE RENDIMENTOS. OCORRÊNCIA.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação ou fraude objetiva com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de pessoa jurídica para simular a contratação de prestação de serviços e a emissão de notas fiscais de serviços - veiculadas por meio de instrumento contratual de contrato mercantil ou civil, sem lastro contábil probatório -, e para ocultar tanto a base de cálculo como os sujeitos passivos da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária.

JUROS DE MORA (TAXA SELIC) SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Original

> É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da Taxa SELIC.
>
> Após a data de vencimento do crédito tributário lançado, a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício é aplicável na medida que faz parte do crédito apurado. Inteligência do enunciado da Súmula CARF 108.
>
> ADMINISTRADOR. PRESIDENTE EXECUTIVO. Sr. WESLEY MENDONÇA BATISTA.
>
> RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OCORRÊNCIA. CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS.
>
> Evidenciado um conjunto fático-probatório de atos tendentes a impedir, retardar, total ou parcialmente, excluir ou modificar o preciso conhecimento da regra-matriz de incidência tributária, ou a correta formação da matéria tributável, com prejuízo à Fazenda Pública, isso configura a prática de atos com violação aos limites da lei e aos limites estatutários de sua atuação, a teor do inciso III do artigo 135 do CTN.
>
> No caso, cabe à responsabilização solidária do administrador da empresa autuada que, consciente e voluntariamente, permitiu ou tolerou práticas de ilicitude tributária dentro da empresa, ora com fraude objetiva, ora com sonegação de informações da relação jurídica estabelecida no pagamento dos rendimentos dos segurados contribuintes individuais, por meio de interposta pessoa jurídica, para obter os resultados decorrentes do fato gerador sonegado.
>
> Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificados do lançamento em 03/03/2021 e 21/05/2021, empresa e responsável solidário apresentaram recursos voluntários em 05/04/2021 e 18/06/2021 respectivamente, reafirmando as teses apresentadas ao julgador de origem alegando, em resumo: a necessária anulação do v. Acórdão recorrido; da alteração do critério jurídico do lançamento tributário – afronta aos artigos 142 e 146 do CTN; da insubsistência material do lançamento fiscal ; da insubsistência material dos auto de infração – violação ao art. 142 do CTN; da improcedência do lançamento fiscal; da inexistência de declaração de inidoneidade da bri e da cleary; da regularidade da contratação da bri e da cleary – impossibilidade de reclassificação dos pagamentos realizados pela recorrente; da constitucionalidade do instituto da "pejotização" – ADPF Nº 324/DF, julgada pelo tribunal pleno do STF; subsidiariamente o descabimento do qualificação da multa de ofício; a decadência

Ao final requer:

> III – DO PEDIDO Diante do exposto, é a presente para requerer o provimento deste recurso voluntário para: (I) anular o v. acórdão recorrido, determinando-se a devolução dos autos à DRJ/BSB a fim de que seja realizado novo julgamento da impugnação administrativa; ou (II) cancelar integralmente a exigência fiscal; ou (III) caso assim não entenda, ao menos e em menor extensão, (II.1) afastar o agravamento da multa de ofício em 150%; (II.2) reconhecer a decadência de parte da exação federal; e Original 33 (II.3) afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O Responsável solidário, por sua vez, alega resumidamente: a nulidade do Acórdão Recorrido por Inovação na Fundamentação da Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária ao Recorrente; a nulidade da imputação de solidariedade por falta de motivação(Violação ao art. 2o da Lei n° 9.784/99 e ao art. 142 do CTN); a inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN ao caso concreto; a ausência de ilícito cometido pelo Recorrente; O caráter

Original

meramente subsidiário da responsabilidade tributária atribuída ao Recorrido: a improcedência da qualificação da multa de ofício e a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final requer:

> Diante do exposto, o ora Recorrente requer que seja recebido e provido o recurso voluntário, reformando-se o v. acórdão recorrido, para:
>
> reconhecida a nulidade do v. acórdão recorrido, tendo em vista a ilegal alteração da motivação jurídica da imputação da responsabilidade tributária solidária ao Recorrente; ou
>
> reconhecida a nulidade da imputação da responsabilidade solidária ao Recorrente, seja por desrespeitar os requisitos exigidos pela legislação ou, então, por impossibilitar o exercício do direito de defesa, na medida em que não houve indicação e nem comprovação de qualquer conduta dolosa e ilícita praticada pessoalmente pelo Recorrente; ou subsidiariamente e em menor extensão,
>
> o reconhecimento do caráter meramente subsidiário da responsabilidade tributária atribuída ao Recorrido e;
>
> julgamento improcedente a qualificação da multa de ofício, haja vista a inexistência de dolo;
>
> afastamento da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gleison Pimenta Sousa , Relator.

Os Recursos Voluntários foram apresentados dentro do prazo legal e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

Cinge-se a controvérsia em autuação decorrente de constatação de que a empresa teria se utilizado do expediente de pagar remuneração a seus contribuintes individuais (executivos) por meio da pestação de consultorias das empresas "**BRI" e "Cleary". A fiscalização entendou que tais prestações de consultoriass foram utilizadas como forma de dissimular prestações de serviços pelos contribuintes individuais** Srs. Enéas César Pestana Neto e James Dominic Cleary.

Pois bem. o recorrente apresenta em sua maioria teses reiterativas da impugnação, logo, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório verificado nos autos, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF). Ademais, complemento argumentos do julgador de origem quando entendo pertinente, bem como quando identifico alguma inovação neste recurso voluntário.

Original

Inicialmente, em relação a alegação de nulidade por inovação na fundamentação de responsabildiade tributária solidária ao recorrente:

Em recurso voluntário, o sujeito passivo alega que artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN, e o art. 12, V, alínea "f", da Lei 8.212/1991¸ nunca teriam sido sequer mencionados pela acusação fiscal e que isso causaria a nulidade do auto de infração.

Não assiste razão ao sujeito passivo. O art. 142 do CTN trata da forma como o lançamento deve ser efetuado, bem como dos requisitos e da competência para lançar, é norma geral tributária aplicável a qualquer lançamento. Não há obrigatoriedade de se incluir tal artigo na fundamentação do auto. Chama atenção, inclusive, que o contribuinte, em claro comportamento contraditório, em capítulo posterior, invoca o artigo 142 para indicar que alguns daqueles requisitos gerais não teriam sido atendido.

> 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.

O mesmo raciocínio se aplica ao artigo 149 do CTN, que trata das hipóteses em que o lançamento é realizado de ofício, como o é no presente caso. De novo, não ha qualquer necessidade da autoridade lançadora o citar em sua fundamentação.

> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

Em relação a não citação, no auto, do art. 12, V, alínea "f", da Lei 8.212/1991, também equivocado pelo contribuinte. O que a autoridade lançadora fez foi, no auto de infração, dar preferencia ao artigo do regulamento da previdência social que reproduz os artigo da Lei 8.212/1991. Abaixo cito os dois dispositivos para comparação. Tem-se um argumento absolutamente retórico no qual o contribuinte tenta anular o auto de infração simplesmente por a autoridade julgadora reproduzir o fundamento legal do qual devida o fundamento para o lançamento.

> DECRETO No 3.048, DE 6 DE MAIO DE 1999.
>
> Art. 12. Consideram-se:
>
> (...)
>
> Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos deste Regulamento:
>
> (...)
>
> I - o contribuinte individual, em relação a segurado que lhe presta serviço
>
> (...)
>
> Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:
>
> (...)

Original

> II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;
>
> LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991
>
> Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:
>
> I - como empregado:
>
> V - como contribuinte individual:
>
> (...)
>
> f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

Desse modo, não vislumbrei qualquer inovação. A autoridade julgadora, para esclarecer os argumentos de impugnação, apresenta em qual inciso estariam esquadrados aqueles contribuintes individuais, no caso o art. 12, V, alínea "f". Isso se deve, principalmente, à argumentação trazida pelo contribuinte de que não se tratariam de contribuintes individuais mas sim de empregados. Complemento que é farta a documentação do enquadramento dos segurados como contribuintes individuais, não havendo qualquer motivo para anulação do auto de infração.

Pelos argumentos trazidos, o contribuinte faz crer a autoridade lançadora teria que descrever qualquer artigo minimante relacionado com o lançamento . Tal tese não deve prosperar. Ora, se assim o fosse, teríamos que ver descrito no auto, o CTN por completo, toda a Lei 8.212/91, boa parte da Constituição Federal, dentre diversos outros diplomas que fundamentam a constituição do crédito tributário. Tal argumento é absurdo, o auto deve conter apenas o fundamento do lançamento especifico no caso, a descrição apresentada está correta e bem descrita, senão vejamos:

> Lei n° 8.212, de 24.07.91, art. 22, III e alterações posteriores; Decreto n° 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, art. 201, II, § 1°, 2°, 3°, 5° e 8° e alterações posteriores.

Por outro lado, é dever do julgador apresentar argumentação clara e condizente com os elementos dos autos, não havendo que se falar em inovação da fundamentação, sendo também dever da autoridade julgadora analisar os elementos fáticos presentes nos autos e se contrapor aos argumentos de impugnação, quando incorretos. Assim, não há no julgamento de origem, qualquer violação ao artigo 142 ou 146 do CTN.

Seguindo, vejamos as demais questões deduzidas nas peças de defesas (impugnações do contribuinte autuado e do responsável solidário).

Em relação alegação que o auto de infração é materialmente insubsistente, apontando que há claro erro na identificação da correta matéria tributável. Nesse compasso, sustenta que, para reclassificar os pagamentos feitos **à empresa BRI** e **à empresa Cleary,** toda a fundamentação utilizada pela Fiscalização estaria amparada na alegação de que os Srs. Enéas César Pestana Neto e James Dominic Cleary seriam supostos empregados da ora Impugnante, ou

Original

seja, que teria sido firmado um vínculo empregatício entre essas pessoas físicas e a Impugnante, regido pelo Decreto-Lei n° 5.452/1943 (Consolidação das Leis do Trabalho - CLT).

Entendo neste ponto não assistir razão à recorrente, não há a necessidade, para que se cobre as contribuições previdenciárias, da existência de todos os elementos da relação de emprego quando tratar-se de contribuinte individual na forma do *Art. 12 da* ***Lei 8.212/1991.***

No caso concreto, a meu ver, o que fez a fiscalização foi identificar que aquela relação existente enquadrava-se na hipótese de um segurado contribuinte individual. Entendo correta a classificação realizada pela fiscalização. Em altos cargos de gestão, como os ora analisados , é muito comum, por exemplo, a inexistência da subordinação, é da natureza de tais cargos a maior liberdade para gerir os negócios sociais. Além disso, é comum que estes executivos prestem serviços a mais de uma empresa. Tais pontos, dentre outros, acabam por descaracterizar a classificação de segurado empregado e a validar o seu enquadramento como contribuinte individual.

Voltando ao caso concreto, analisando os autos contatei que os cargos exercidos pelos fiscalizados, combinados com as atividades prestadas e com o contexto fático, também me fizeram concluir pelo enquadramento como contribuintes individuais. Neste sentido, sem reparos a fazer na conclusão fiscal.

O julgador *a quo* bem esclareceu tal ponto:

> **I - DA RECLASSIFICAÇÃO DOS PAGAMENTOS REALIZADOS ÀS EMPRESAS COMO RENDIMENTOS DE TRABALHADOR AUTÔNOMO**
>
> A Impugnante alega que o auto de infração é materialmente insubsistente, apontando que há claro erro na identificação da correta matéria tributável. Nesse compasso, sustenta que, para reclassificar os pagamentos feitos **à empresa BRI** e **à empresa Cleary,** toda a fundamentação utilizada pela Fiscalização estaria amparada na alegação de que os Srs. Enéas César Pestana Neto e James Dominic Cleary seriam supostos empregados da ora Impugnante, ou seja, que teria sido firmado um vínculo empregatício entre essas pessoas físicas e a Impugnante, regido pelo Decreto-Lei n° 5.452/1943 (Consolidação das Leis do Trabalho - CLT).
>
> Diante dessa narrativa, entende a Impugnante que a Fiscalização não saberia ao certo qual foi a suposta infração cometida no caso concreto, devendo ser julgada procedente a impugnação, para que sejam integralmente canceladas as exigências fiscais ora combatidas.
>
> Essa alegação não merece ser acolhida, pois tanto o Sr. Enéas César Pestana Neto como o Sr. James Dominic Cleary exerceram atividades de administradores dentro da empresa autuada, ora como presidente de empresas do grupo, ora como diretor. Isso é fato incontroverso nos autos. E, no caso em análise, a Fiscalização delineou no TVF que eles foram enquadrados como contribuintes individuais e não como segurados empregados (tópico 5 do TVF, fl. 729).
>
> Assim, a narrativa contida na peça de defesa não espelha a narrativa fática imputada pela Fiscalização.
>
> Vejamos a narrativa da Fiscalização para configuração do lançamento sobre a remuneração auferida pelos Srs. Enéas César Pestana Neto e James Dominic Cleary:
>
> ***"[...] 5. DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO: CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS***

Original

8. Trata-se de crédito previdenciário lançado contra o sujeito passivo acima identificado, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social de seus contribuintes individuais da parte da empresa. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal, em relação à empresa ou equiparado, para o contribuinte individual a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.

(...)

Constitui fato gerador da obrigação previdenciária, em relação ao contribuinte individual, o exercício de atividade remunerada. A base de cálculo das contribuições devidas por segurados contribuintes individuais é o salário de contribuição. Entende-se por salário de contribuição dos contribuintes individuais a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de atividade por conta própria, durante o mês. Basicamente segurado contribuinte individual é aquele que presta serviços, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.

Demonstraremos a seguir que a JBS se utilizou do expediente de pagar a seu segurado contribuinte individual através de contrato simulado com Pessoa Jurídica vinculadas a este segurado, *de forma a fraudar e sonegar o pagamento correto de suas obrigações previdenciárias. De forma similar à adotada para contratação de empregados, a interposição de pessoa jurídica pode ocultar vínculo de prestação de serviço autônomo por pessoa física, a demandar prova da vinculação direta do prestador de serviços ao tomador e a inexistência de efetiva prestação de serviços pela pessoa jurídica, até mesmo pela inconsistência fática e/ou jurídica da própria pessoa jurídica prestadora. [...]" (g.n.)*

No contexto jurídico, os administradores (seja como membro do conselho de administração, seja como diretor) de Sociedades Anônimas, perante a legislação previdenciária, são considerados contribuintes individuais - a teor do art. 12, V, alínea "f", da Lei 8.212/1991 -, sendo este o enquadramento designado pela Fiscalização no presente processo em análise para os Srs. **Enéas César Pestana Neto** (Presidente da plataforma América do Sul e membro em dois comitês de suporte ao Conselho de Administração da JBS: Comitê de Sustentabilidade e Comitê de Gestão de Pessoas) e **James Dominic Cleary** (Diretor de Relações com investidores da empresa JBS FOODS e Presidente de mercado externo da empresa Seara Alimentos S.A.)

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

*V - **como contribuinte individual:** (...)*

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, **o diretor não empregado** e **o membro de conselho de administração de sociedade anônima,** o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (g.n.)*

O enquadramento do membro de conselho de administração de sociedade anônima, ou de diretor não empregado, como contribuinte individual, na linguagem jurídica tradutora ou reguladora dos fatos sociais, trata-se de uma qualificação objetiva da legislação previdenciária em que o comando normativo vincula a forma de agir do trabalhador sem a existência da vontade, ou sem a manifestação da vontade, externada na forma de contratação. **Isso é o agir da sanção do sistema jurídico para o exercício de uma**

Original

> **atividade laboral, cuja sanção decorre previamente do processo legislativo de criação da norma jurídica.**
>
> Com isso, para fins previdenciários, **não interessa o enquadramento formal** da relação entre a Impugnante e os Srs. **Enéas César Pestana Neto** e **James Dominic Cleary** designado em um instrumento contratual de natureza cível ou mercantil (fls. 145/151), consubstanciado na existência de um contrato entre duas empresas para a prestação de um eventual serviço de consultoria consultiva ou de assessoria.
>
> Na espécie, a Fiscalização apurou a contribuição patronal, prevista no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/1991, com fundamento na realidade fática das atividades desenvolvidas pelos contribuintes individuais que tinham rendimentos pagos por intermédio de notas fiscais (fls. 111/112 e 152/175) e não folha de pagamento.
>
> ***Lei 8.212/1991:***
>
> *Art. 22.* ***A contribuição a cargo da empresa,*** *destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*
>
> *(...)*
>
> *III -* ***vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;*** *(Incluído pela Lei n° 9.876, de 1999). (grifos nossos)*

Compuscando os autos, verifica-se que não há uma diferença clara entre os serviços prestados pela consultorias e os serviços prestados como empregados contratados , as atividades são praticamente iguais**, é como se as consultorias funcionassem como mera extenção do trabalho do segurado**.

Um importante destaque deve ser realizado, como bem pontuou a autoridade julgadora *a quo*. Há vedação legal à contratação de pessoas jurídicas para orgãos de administração. Ora, havendo proibição da contração de prestação por pessoas jurídicas e que os srs. **Enéas e Cleary eram titulares de cargos de administração torna ainda mais evidente a utilização das pessoas jurícas como mecanismo de simulação uma vez que não havia diferença entre os serviços prestados e as consultorias realizadas.**

O julgador a quo também pontuou tal inconsitência:

> Frisa-se que o art. 146 da Lei 6.404/1976[1] não permite que pessoa jurídica seja eleita para membros dos órgãos de administração das sociedades por ações, seja na qualidade de membro da Diretoria, seja na qualidade de membro do Conselho de Administração[2]. E os poderes conferidos por lei a estes órgãos não poderão ser delegados a outros.
>
> Nos termos da Lei 6.404/1976, a função tanto de membro da Diretoria, como de membro do Conselho de Administração, está restrita à pessoa física (não jurídica) com capacidade civil e que tenha a confiança das partes.
>
> Noutras palavras, não é possível legalmente que uma pessoa jurídica desempenhe atividade qualificada para os órgãos de administração das sociedades por ações, prevista no art. 142 da Lei 6.404/1976[3] para o Conselho de Administração.
>
> Estabelecida a premissa acima, os valores pagos pela Impugnante por intermédio das pessoas jurídicas **"BRI" ou "5XP" e "BALLUARTE" ou "CLEARY",** conforme notas fiscais de fls. 111/112 e 152/175, não poderiam ser considerados como decorrentes de uma prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas, já que as atividades desenvolvidas pelos Srs. **Enéas César Pestana Neto** e **James Dominic**

Original

Cleary, dentro do grupo JBS, são essencialmente de administradores da empresa autuada (Impugnante). E não existe nos autos qualquer prova de que as empresas **"BRI" ou "5XP"** e **"BALLUARTE" ou "CLEARY"** teriam exercidas outras atividades distintas daquelas desenvolvidas pelos Srs. Enéas César Pestana Neto e James Dominic Cleary.

No aspecto fático, cumpre reproduzir, aqui, alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 726/784) que evidenciam que as despesas escrituradas (fls. 710/714) e os pagamentos efetuados pela empresa JBS em favor das pessoas jurídicas **"BRI" ou "5XP"** e **"BALLUARTE" ou "CLEARY"** (fls. 111/112, 120/121, 152/175, 332/355) - designadas em notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamento (fls. 760/761 e 777) -, trataram-se, na prática, de uma forma de remuneração aos Srs. Enéas César Pestana Neto e James Dominic Cleary, sendo o seu teor aqui ratificado, não havendo que se falar em falta de comprovação da materialidade da infração, por parte da Fiscalização:

"[...] ***5.1. ENÉAS CÉSAR PESTANA NETO - BR I CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual 5XP PARTICIPAÇÕES LTDA).***

B - ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE JBS, B R I, ENÉAS PESTANA

- fixar a orientação geral dos negócios da companhia;

- eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;

- fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;

- convocar a assembléia-geral quando julgar conveniente, ou no caso do artigo 132;

- manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;

- manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;

- deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição;

- autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros;

IX - escolher e destituir os auditores independentes, se houver.

29. A BRI foi constituída pelos sócios ENÉAS PESTANA (com 99% das quotas) e Claudecir Miranda de Campos, CPF 029.718.038-05 (com 1% das quotas) e registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP) em 22/09/2014. Conforme Contrato Social, a administração dessa sociedade foi exercida exclusivamente pelo sócio ENÉAS PESTANA. Em 01/10/2014, JBS e BRI firmaram um contrato de prestação de serviços de consultoria consultiva empresarial. ***Segundo contrato, os serviços foram realizados em caráter exclusivo de aconselhamento (Cláusula 5.3) e prestados por meio de duas reuniões mensais com o Sr. Enéas Pestana (Cláusula 1.1).*** *Pelas duas reuniões mensais foi fixado o valor de R$100.000,00 por mês.* ***Verificou-se que as tratativas dessas reuniões mensais com Sr. Enéas Pestana iniciaram-se antes mesmo da finalização do processo de constituição da empresa BRI,*** *conforme* ***mensagens trocadas pelo Sr. ENÉAS PESTANA e representantes da JBS referentes ao contrato de consultoria*** *(resposta ao Termo n° 01 - Intimação Fiscal): (...)*

As notas fiscais emitidas pela empresa BRI no valor estabelecido no contrato, ou seja, R$100.000,00 por mês, também comprovam que ***o Sr. ENÉAS prestou serviço personalíssimo para a JBS,*** *de forma dissimulada através da BRI, como serviços de consultoria consultiva de janeiro/2015 até o mês de fevereiro/2016: (...)*

Original

Conforme destacou o julgador de piso, mesmo após o enceramento da suposta consultoria da empresa do Sr. ENÉAS, a sua empresa continuou a emitir notas fiscais de serviços. cumpre notar que o prório titular afirmou ter dedicação exclusiva à JBS e que os contratos de consultoria teriam sido encerrados. Tal ponto, no meu entender, é um forte indício de pagamento de remuneração dissimulada de prestação de serviços**, tais valores nem ao menos constavam no contrato original de prestação de serviço, grifei:**

> *Ato seguinte, em 17/02/2016 o Sr. ENÉAS PESTANA foi nomeado Presidente da JBS América do Sul. Naquela mesma data, a JBS realizou uma teleconferência com jornalistas, na qual anunciou a criação de quatro plataformas regionais na companhia: América do Sul, América do Norte, Europa e Ásia/Pacífico, bem como a contratação do Sr. ENÉAS PESTANA para comandar as operações da JBS na América do Sul. O Sr. ENÉAS PESTANA, que também participou da teleconferência,* ***afirmou que teria dedicação integral à JBS e que o contrato da consultoria com a JBS já teria sido cancelado****. Os anúncios da contratação do Sr. ENÉAS PESTANA como Presidente e o encerramento da prestação de serviços de consultoria da BRI para a JBS foram amplamente divulgados pela imprensa, conforme seguintes extratos de notícias: (...)*
>
> *No entanto,* ***apesar de o término da consultoria consultiva prestada à JBS ter sido amplamente divulgado, a empresa BRI emitiu as seguintes notas fiscais de prestação de serviços nos meses em que ocorreram a contratação e demissão do Sr. ENÉAS PESTANA da Presidência da JBS América do Sul****: (...)*
>
> *Cabe ressaltar que estas notas fazem referência ao contrato de consultoria consultiva, mas estes valores não estão previstos no contrato. Tampouco foi celebrado aditivo ao contrato de prestação de serviços firmado entre a BRI e a JBS em 01/10/2014. Conforme exposto anteriormente, o contrato firmado pela BRI e JBS em 01/10/2014, estabeleceu a prestação de serviços de consultoria consultiva por meio de reuniões com o Sr. Enéas Pestana e no valor de R$100.000,00 por mês.*
>
> *(...)*
>
> *45. Segundo esse comunicado, após a conclusão da reorganização proposta, o Sr. ENÉAS*
> *PESTANA e demais administradores seriam mantidos nos cargos:*
>
> *Liderança Administrativa e Estrutura Acionária*
>
> *Com a conclusão da Reorganização proposta, o Grupo JBS permanecerá sendo controlado por seus atuais acionistas brasileiros, tendo a J&F investimentos como seu acionista majoritário. O escritório centrai e as decisões estratégicas serão mantidos em São Paulo.* ***A composição da atual administração será mantida no seu formato atual com Wesley Batista como CEO Global, Enéas Pestara como CEO da JBS América do Sul,*** *André Nogueira corno CEO da JBS USAr Gilberto Tomazoni como Presidente Global de Operações, Tarek Farahat como Presidente Gíobaí de Marketing e Inovação e Vincent Trius como Presidente Global de Novos Projetos.*
>
> *46. O Comunicado da JBS também relacionou os benefícios abaixo esperados com a reorganização societária proposta: (...)*
>
> *47. Este comunicado reflete a importância que teve o projeto de reorganização societária com vistas a internacionalizar a JBS. Não é crível que o Sr. ENÉAS PESTANA executaria, simultaneamente, as mesmas atividades para a JBS por meio de duas modalidades distintas:*

Chama a atenção támbem as vultuosas quantidas pagas a empresa do sr. Enéas **sem nem ao menos um contrato de prestação de serviços**, ademais, não foi constatado

Original

qualquer outro indício rousto da prestação das supostas consultorias, os montantes somaram 36,5 milhões de reais, no mesmo período, os valores pagos a título salarial somaram pouco mais de 3,9 milhões. É, no mínimo contraditório, que as prestações de serviços não comprovadas representem quase 10x o salário do executivo, esse ponto me leva a concluir que, em verdade, a empresa utilizou-se de prestação de serviços inexistentes para remunerar o trabalho do sr. Enéas:

> *Presidente da JBS América do Sul, com vínculo empregatício, com remuneração total no período de dez meses de trabalho igual a R$3.906.666,67;*
>
> *Consultor da JBS, sem contrato de prestação de serviços, com remuneração total no mesmo período de 10 meses igual a R$36.500.000,00, ou seja, quase dez vezes mais.*
>
> *(...)*
>
> *55. Nota-se também semelhança na descrição, feita pela BRI, das atividades de consultoria consultiva desempenhadas pelo sócio ENÉAS PESTANA em 2016 com as atribuições do Sr. Enéas Pestana como Presidente da plataforma América do Sul na JBS (resposta ao Termo n° 01 - Intimação Fiscal):*
>
> *Assessoria e participação do sócio Enéas Pestana na elaboração, análise e divulgação do Projeto de Internacionalização da Companhia (internamente denominado Projeto Chelsea);*
>
> *Foram realizadas diversas reuniões para discussão de pontos sobre a viabilidade do Projeto Chelsea, assim como para a correta divulgação técnica;*
>
> *Participação ativa em diversas reuniões que foram reaiizadas para divulgação e esclarecimento técnico do Projeto, com Investidores, analistas de mercado;*

Nos autos, mesmo quando há algum indício da prestação de serviços, em verdade, acaba-se por comprovar a veraridade das alegações fiscais, no trecho abaixo, destacado pela fiscalização fica clara que a empresa BRI foi utilizada como simples instrumento de gestão do presidente da companhia, à epoca dos fatos, o senhor ENÉAS:

> *Para comprovar os "alegados" serviços de consultoria consultiva prestados pelo consultor ENÉAS PESTANA, a partir de março de 2016, a empresa BRI apresentou uma carta endereçada à Superintendência deMercado de Capitais da BNDES Participações S.A. (BNDESPAR), datada de 08/09/2016. Esta carta trata da reorganização societária proposta pela administração da JBS.* ***Cabe ressaltar que o Sr. ENÉAS PESTANA assina esta carta não como consultor da BRI, mas como Presidente da JBS.*** *Ou seja, esta carta comprova que, conforme declarado pelo Sr. Enéas Pestana à imprensa, o contrato de consultoria da BRI não era mais vigente quando o Sr. ENÉAS PESTANA assumiu a Presidência da JBS América do Sul. A condução e implementação do projeto de reorganização societária, que visava a internacionalização da JBS, era, naturalmente, atribuição do Presidente ENÉAS PESTANA e não do consultor ENÉAS PESTANA: (...)*
>
> *Outros documentos apresentados pela empresa BRI para comprovar os alegados serviços prestados de consultoria reforçam que o Sr. ENÉAS PESTANA, no exercício das atribuições do cargo de Presidente da JBS América do Sul, foi quem conduziu o projeto de reorganização societária. Como, por exemplo,* ***os e-mails transcritos abaixo que tratam de marcação de reuniões realizadas no horário de trabalho do Presidente ENÉAS PESTANA (diariamente, das 08:00 às 18:00)*** *(resposta ao Termo n° 01 - Intimação Fiscal): (...)*

Em relação às prestações de serviços do sr. JAMES DOMINIC CLEAR, as irregularidades constatadas também são evidêntes, não existindo nem se quer a formalização de

Original

um contrato de prestação de serviços .Também não há distinção entre os serviços prestados como Diretor de Relações com Investidores e as consultorias supostamente realizadas. Além disso, não obstante as intimações, não foi apresentado qualquer documento capaz de validar as consultorias prestadas. Chama atenção também os vultosos pagamentos realizados sem qualquer contrato(R$ 6.700.000,00).

Conforme relatório fiscal, nem o contrato nem o contratante conseguem esclarecer as consultorias realizadas, há, como no caso anterior, uma "confusão existencial" entre os serviços prestados como segurado e as ditas consultorias, cito:

> 93. O próprio fiscalizado não conseguiu esclarecer a diferença entre o serviço realizado por ele na condição de Diretor da JBS FOODS e o serviço prestado por ele através da empresa CLEARY CONSULTORIA. Nunca é demais ressaltar os fortes vínculos existentes entre o fiscalizado e as empresas do grupo J&F. Além de ter exercido a presidência de mercado externo da SEARA, ele também ocupou o cargo de diretor operacional da PRIMO SMALLGOODS PTY LTD (pertencente à JBS AUSTRÁLIA). Resta claro então, a partir da análise das respostas obtidas, que o destinatário dos pagamentos da JBS S/A era a pessoa física do Sr. JAMES CLEARY. Os pagamentos realizados através da empresa CLEARY CONSULTORIA (antiga BALLUARTE), com a consequente emissão das notas fiscais por esta empresa, ocorreram apenas com a intenção de economia tributária.
>
> 94. Diante de todo o exposto, concluiu-se que os valores pagos pela JBS referentes à consultoria consultiva listados abaixo são, na verdade, verbas salariais recebidas pelo Sr. JAMES DOMINIC CLEARY nos momentos da sua contratação como contribuinte individual e também DIRETOR DE RELAÇÕES COM INVESTIDORES. Tais valores foram pagos, de forma disfarçada, utilizando-se de pagamentos dissimulados de prestação de serviços com a empresa CLEARY CONSULTORIA (antiga BALLUARTE). Assim sendo, tais valores devem ser oferecidos à tributação da contribuição previdenciária, como pagamentos efetuados a contribuinte individual, na data da emissão das notas fiscais.

Abaixo, alguns trechos do voto condutor da DRJ que entendo pertinentes ao julgamento da lide:

> ***5.2. JAMES DOMINIC CLEARY - BALLUARTE CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual CLEARY CONSULTORIA EMPRESARIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA).***
>
> ***C - PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO NA CLEARY CONSULTORIA***
>
> *74. Em 15/04/2019, em cumprimento ao TDPF-Diligência n° 10.1.03.00-2019-00062-7, lavrou-se o Termo de Intimação Fiscal (TIF), direcionado à empresa CLEARY CONSULTORIA, que a intimou a apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos:*
>
> *(...)*
>
> *75. O Termo de Intimação Fiscal (TIF) foi enviado, via postal, para o domicílio fiscal de eleição da empresa que constava do cadastro do sistema CNPJ, tendo sido recebido no dia 18/04/2019, conforme aviso de recebimento dos Correios. Em resposta datada de 30 de abril de 2019, a empresa, através de seu sócio administrador JAMES DOMINIC CLEARY, apresentou os seguintes esclarecimentos descritos a seguir. A empresa CLEARY CONSULTORIA informou que emitiu duas notas fiscais para a JBS S/A:*

Original

> *Item 2.1) Cópias das Notas Fiscais de Prestação de Serviço prestados a empresa JBS S.A., CNPJ 02.916.265/0001-60 do ano-calendário de 2015 em anexo (não foi emitido nota fiscal para JBS S^A A, em 2016);*
>
> *Nota Fiscal 0025 de 14/12/2015 no valor de RS 2.233.334,00; e*
>
> *Nota Fiscal 0026 de 21/12/2015 no valor de R$ 4.466.666,00.*
>
> *76. A empresa também informou que não foi feito nenhum contrato por escrito com a JBS:*
>
> Item 2.2) Não foi feito um contrato por escrito em relação aos serviços prestados.
>
> (...)
>
> *87. Conforme informado pela CLEARY CONSULTORIA (antiga BALLUARTE), durante o período de março de 2014 até setembro de 2014, a empresa foi contratada pela JBS S/A para "montar e executar a estratégia para listar ('IPO')" da JBS FOODS S/A na bolsa de valores (BOVESPA). Segundo a CLEARY, mesmo com o cancelamento do projeto, em outubro de 2014,* ***a JBS S/A teria concordado em remunerá-la, em virtude dos trabalhos por ela realizados, sendo que as notas fiscais n.° 025 e 026 foram emitidas pela CLEARY como parte do pagamento. Tanto a CLEARY CONSULTORIA quanto a JBS S/A informaram que não houve a formalização de contrato que garantisse a prestação dos serviços,*** *fato no mínimo estranho, quando se pensa em uma empresa do porte da JBS S/A e das vultosas quantias envolvidas na operação. A JBS S/A confirmou que pagou os seguintes valores à empresa CLEARY CONSULTORIA (antiga BALLUARTE): (...)*
>
> *(...)*
>
> *89. Consoante documentos coletados durante a ação fiscal, o Sr. JAMES D. CLEARY, através de assembléia geral extraordinária da JBS FOODS S/A realizada em 31/03/2014, foi eleito diretor daquela companhia pelo mandato de 01 ano. Pouco depois, por meio da reunião do conselho de administração da JBS FOODS S/A realizada em 20/05/2014, o Sr. JAMES D. CLEARY* ***foi designado para o cargo de Diretor de Relações com Investidores daquela empresa,*** *"com mandato extensivo até a reunião do conselho de Administração subsequente à assembleia geral ordinária que aprovar as contas do exercício social de 2016, a ser realizada em 2017".*
>
> *90. A partir de 01/11/2014, e até 01/04/2015, quando a JBS FOODS S/A foi incorporada pela SEARA ALIMENTOS, JAMES DOMINIC CLEARY exerceu também o cargo de Presidente de Mercado Externo da SEARA ALIMENTOS S/A, tendo sido contratado pela própria JBS S/A, através da sua filial 02.916.460-0112-76, como segurado empregado.*
>
> *[...]" (g.n.)*

Pela análise conjunta do auto de infração e dos documentos acostados, entendo correta a conclusão da fiscalização e do julgador a quo também em relação a empresa CLEARY CONSULTORIA (antiga BALLUARTE). A sistemática é idêntica a adotada na empresa "BRI", o os lançamentos devem ser mantidos.

Em relação a alegação de que inexiste declaração de inidoneidade e da regularidade da contratação das **EMPRESAS "BRI" ou "5XP" e "BALLUARTE" ou "CLEARY", bem como do argumento de constitucionalidade do artigo** art. 129 da Lei 11.196/2005 concluo exatamente como a autoridade julgadora de primeira instância: O que foi constatato pela Fiscalização aponta no sentido de que a empresa JBS S/A se utilizou do artifício

Original

simulatório consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoa física física (Sr. **Enéas César Pestana Neto** e Sr. **James Dominic Cleary),** conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de pagamentos realizados em contrapartida de serviços prestados pela pessoa jurídica. Neste ponto, correto a descarrecterização do ato simulatório e lançamento das diferenças apuradas. Não há que se falar em aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005, uma vez que não há a contratação legal de uma pessoa jurídica mas sim a simulação de sua contração para verter pagamentos aos segurados e, com isso, obter menor carga tributária. Do mesmo modo não existe a necessidade de se declarar, de antemão, inidoneas as pessoas jurídicas em questão, podendo a autoridade lançadora descaracterizar o negócio jurídico simulado e efetuar o lancamento.

Trata-se de ponto amplamente debatido pela primeira instância, a qual transcrevo e adoto como razões para decidir:

> **II - DA DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE E DA REGULARIDADE DA CONTRATAÇÃO DAS EMPRESAS "BRI" ou "5XP" e "BALLUARTE" ou "CLEARY"**
>
> Sustenta a Impugnante que os documentos acostados aos autos possuem plena aptidão para comprovar a legitimidade da despesa incorrida na prestação de serviços pelas empresas **"BRI" ou "5XP"** e **"BALLUARTE" ou "CLEARY",** devendo o lançamento fiscal ser cancelado, já que não houve a declaração de inidoneidade dessas empresas. E argumenta que a constitucionalidade do art. 129 da Lei 11.196/2005 foi recentemente confirmada pelo Tribunal Pleno do STF.
>
> Com fundamento na presunção da boa-fé e da legitimidade, acrescenta que foi submetida à fiscalização, tendo apresentado diversos documentos que comprovam a mais absoluta idoneidade do contrato firmado e dos pagamentos realizados às empresas BRI e Cleary, cuja efetiva prestação dos serviços contratados foi igualmente demonstrada reiteradas vezes no curso da fiscalização.
>
> Não merecem ser acolhidas essas alegações, pois a legislação tributária não exige declaração de inidoneidade de uma empresa para que a Fiscalização reclassifique o pacto civil firmado entre as empresas e a Impugnante, nos termos do inciso VII do art. 149 do CTN.
>
> De acordo com a documentação acostadas aos autos, os pagamentos realizados pela Impugnante às empresas **"BRI" ou "5XP"** e **"BALLUARTE" ou "CLEARY"** não decorreram de serviço de consultoria, nem de serviço de assessoria, entre duas pessoas jurídicas, uma vez que tanto a natureza do serviço executado (gestão gerencial[4]) como a imposição de exclusividade na prestação laboral desconfiguram a natureza pactuada no instrumento contratual entre as duas empresas. Além disso, a Impugnante não comprovou que os serviços de consultoria e de assessoria foram efetivamente prestados pelas empresas **"BRI" ou "5XP"** e **"BALLUARTE" ou "CLEARY".**
>
> É de se salientar que a autuação em tela foi realizada, pela Fiscalização, tendo por base a busca pela realidade dos fatos - que deve prevalecer em relação à forma de contratação apresentada pela empresa autuada - e a subsunção da situação fática constatada à hipótese de incidência prevista na legislação, e que, para tanto, ela procedeu ao exame de diversos documentos mencionados nos itens 14 a 95 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 730/777).
>
> Cumpre consignar, aqui, que colhe-se, de forma incontroversa, nos autos, que a empresa autuada (contribuinte) remunerou pessoa jurídica pelo exercício de atividades de gestão que ela, na verdade, conferiu a pessoa natural investida nos cargos de administradores. Logo, não procede a afirmação do contribuinte de que não teria havido qualquer demonstração documental da veracidade da relação laboral qualificada como contribuinte individual.

Original

Ressalte-se que foi trazido aos autos, pela Fiscalização, um conjunto de elementos que apontam no sentido de que a empresa JBS S/A se utilizou do artifício simulatório consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoa física (Sr. **Enéas César Pestana Neto** e Sr. **James Dominic Cleary),** conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de pagamentos realizados em contrapartida de serviços prestados pela pessoa jurídica (empresas **"BRI" ou "5XP"** e **"BALLUARTE" ou "CLEARY").** Nas palavras da Fiscalização:

"[...] 59. Diante de todo o exposto, ***concluiu-se que os valores pagos pela JBS referentes à consultoria consultiva listados abaixo são, na verdade, verbas salariais recebidas pelo Sr. ENÉAS PESTANA nos momentos da sua contratação como contribuinte individual e também Presidente da JBS****. Tais valores foram pagos, de forma disfarçada, utilizando-se um contrato de prestação de serviços com a empresa BRI, que depois foi cancelado quando o Sr. ENÉAS assumiu a Presidência daquela companhia. Assim sendo, tais valores devem ser oferecidos à tributação da contribuição previdenciária, como pagamentos efetuados a contribuinte individual, na data da emissão das notas fiscais.*

60. Os valores acima discriminados pagos pela JBS a seu contribuinte individual, através de pessoa jurídica contratada para prestação de serviço com contrato dissimulado, serão lançados na rubrica VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - ENEAS PESTANA, com o devido lançamento das contribuições previdenciárias da parte da empresa (20%). Os valores lançados estão discriminados no quadro abaixo, e os documentos, relatórios fiscais, termos de intimação, respostas à intimação, documentos apresentados pelo contribuinte individual

ENÉAS CESAR PESTANA e sua empresa B R I CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual 5XP PARTICIPAÇÕES LTDA), CNPJ 21.079.449/0001-67 foram juntados a este procedimento fiscal no Termos de Intimação e Respostas à Intimação ENÉAS CESÁR PESTANA / 5XP: (...)

95. ***Os valores acima discriminados pagos pela JBS a seu contribuinte individual, através de pessoa jurídica contratada para prestação de serviço com contrato dissimulado, serão lançados na rubrica VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - JAMES CLEARY,*** *com*

o devido lançamento das contribuições previdenciárias da parte da empresa (20%). Os valores lançados estão discriminados no quadro abaixo, e os documentos, relatórios fiscais, termos de intimação, respostas à intimação, documentos apresentados pelo contribuinte individual JAMES DOMINIC CLEARY e sua empresa BALLUARTE CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual CLEARY CONSULTORIA EMPRESARIAL E

PARTICIPAÇÕES LTDA), CNPJ 10.457.594/0001-18 foram juntados a este procedimento fiscal no Termos de Intimação e Respostas à Intimação JAMES DOMINIC CLEARY / CLEARY: (...) [...]"

Por oportuno, cumpre destacar que a circunstância de que os valores pagos pela Impugnante foram recebidos e contabilizados pelas empresas **"BRI" ou "5XP"** e **"BALLUARTE" ou "CLEARY"** não tem qualquer implicação sobre a conclusão exposta, incidindo, neste caso, a norma contida no artigo 123 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

"Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."

Original

Como deflui da leitura do dispositivo, a concordância entre o contribuinte (empresa JBS) e as pessoas jurídicas de consultoria e de assessoria (empresas **"BRI" ou "5XP"** e **"BALLUARTE" ou "CLEARY"),** em que o Sr. **Enéas César Pestana Neto** e o Sr. **James Dominic Cleary** participavam, respectivamente, como sócio, não tem qualquer implicação na definição da sujeição passiva tributária, pois a lei tributária define que contribuinte é o sujeito que *"tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador'* (Código Tributário Nacional, art. 121, par. único, inciso I), este caracterizado pela prestação de serviços e não pela forma de realizar o pagamento.

Inclusive, o fato de que cada valor pago pela Impugnante ter sido escriturado como uma despesa de consultoria e de assessoria de pessoa jurídica, e não como despesa de pessoa física (folha de pagamento), isso configura uma situação que deixou de repercutir a operação contábil efetivamente ocorrida e, por consectário lógico, implicou em desrespeito ao princípio contábil da primazia da essência sobre a forma, segundo o qual as transações e eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica e não meramente sua forma legal.

Demais disso, há que se destacar também a necessária incidência da realidade fática, a qual deve pautar, de forma plena, as decisões em processos administrativos fiscais, como deflui das normas contidas nos seguintes dispositivos do Decreto n° 70.235/1972:

"Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.(...)

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo."

Dessa forma, a autoridade julgadora deve buscar a realidade dos fatos, podendo, inclusive, se isso for necessário para formar sua livre convicção, determinar diligências para complementação de provas ou esclarecimento de fatos trazidos no processo, em atitude que não apenas se justifica, mas que é determinada pela devida obediência ao referido princípio da verdade fática dos autos.

Dentro da moldura fática mencionada no conteúdo do item I deste Voto, consubstanciada nos itens 14 a 95 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 730/777), que fora individualizada para cada empresa, **também há sinais de simulação,** tais como: a constituição das empresas prestadoras de serviços **às vésperas do acordo firmado** com a empresa autuada; **ausência de estrutura operacional para consecução de seus objetivos sociais,** tendo em vista que os valores pagos pela empresa autuada, decorrentes do contrato firmado entre elas, eram direcionados e encaminhados, de forma direta, para

as pessoas físicas (sócios das empresas). Além disso, os registros contábeis e as informações fornecidas pelas pessoas físicas e pelas pessoas jurídicas ao Fisco federal, noticiadas no Relatório Fiscal, demonstram que os serviços de consultoria e de assessoria foram prestados com exclusividade e ingerência da empresa autuada.

Assim, independentemente da figura contratual adotada pelas empresas prestadoras de serviços e a Impugnante, uma vez ausente a autonomia organizacional do trabalho dos prestadores de serviços de consultoria e de assessoria, com o exercício da sua atividade laboral de forma pessoal e sob a direção do tomador, e sem assunção ativa (propriedade dos meios de produção) e passiva (responsabilidade pelos riscos do empreendimento), está-se diante de uma típica relação laboral oriunda da **fraude objetiva** evidenciada nos autos, o que invoca a aplicação do inciso VII do art. 149 do CTN.

Em outra linha de argumentação, como já mencionado, o enquadramento como segurado contribuinte individual é definido por Lei, não prevalecendo a denominação

Original

ou a simples intenção da empresa autuada de realizar um contrato de natureza cível de prestação de serviços de consultoria e de assessoria. Assim, a realidade fática da relação jurídica entre o trabalhador e a Impugnante encontrada nos fatos examinados pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, durante o procedimento fiscal, subjuga-se aos parâmetros legalmente estabelecidos na alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei 8.212/91.

Cumpre esclarecer que as alegações da Impugnante, desacompanhadas de elementos subjacentes ao fato que se pretende comprovar, não constituem, por si só, elementos de prova. Além disso - visando comprovar a fidedignidade dos registros contidos nos seus documentos declaratórios do pacto associativo firmado entre as empresas prestadoras de serviços de consultoria e de assessoria e a Impugnante, exposta na sua tese de defesa -, caberia à empresa autuada apresentar documentos contábeis e fiscais, contemporâneos à prestação de serviços, que demonstrassem o contrário do que foi apontado e comprovado pelo Fisco como pagamentos realizados a segurados contribuintes individuais.

Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 373 do CPC/2015, já que caberia ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito - no qual entendo que foi materializado no Relatório Fiscal (fls. 730/777) e nos documentos acostados aos autos de fls. 111/112, 120/121, 152/175, 332/355, e caberia à Impugnante comprovar a existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco, fato este não evidenciado nos autos.

Lei 13.105/2015 - Código de Processo Civil (CPC):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

*- **ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;***

*- **ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.** (g.n.)*

Na peça de impugnação do lançamento, a Impugnante alega que o Fisco não poderia desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadores de serviços de consultoria e de

assessoria, que foram legalmente constituídas, e apurar pretensa contribuição social previdenciária. Tal argumento é impertinente ao presente processo, já que restou demonstrado nos autos que não houve desconsideração da personalidade jurídica, sendo que a apuração da contribuição previdenciária patronal lançada decorre dos documentos contábeis e fiscais da Impugnante e da realidade fática encontrada na atividade laboral dos prestadores de serviços, estes caracterizados, por imposição legal, como segurados contribuintes individuais (alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei 8.212/1991).

Ainda dentro desse contexto da relação obrigacional tributária previdenciária, registra-se que a regra do art. 129 da Lei 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 de consultoria e de assessoria, ora configurada como fraude objetiva na forma de pagamento dos rendimentos dos contribuintes individuais, tendo em vista que tal regra deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro - inclusive com as normas pertinentes à legislação tributária -, **não possuindo o arrimo de afastar o reconhecimento do vínculo laboral entre o trabalhador e o tomador dos serviços.**

Lei 11.196/2005:

Original

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 n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Com efeito, o Fisco tem competência para afastar os efeitos de negócios jurídicos formalizados com aparência de licitude tributária, quando, de acordo com os elementos fáticos evidenciados no procedimento de auditoria fiscal, revelarem que foram celebrados com o objetivo de **não** possibilitar a incidência da contribuição social previdenciária, haja vista que relativamente ao plano da eficácia, tais negócios não são oponíveis ao Fisco. Nesse sentido, deve o auditor 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 art. 12, V, alínea "f", da Lei 8.212/1991.**

III - DA CONSTITUCIONALIDADE ADPF 324/DF

A Impugnante pugna pelo cancelamento dos autos de infração, sustentando que no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n° 324 - realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em 30/08/2018, com efeito *erga omnes* aplicável a todas as esferas da Administração Pública -, restou firmado que o instituto da "pejotização", ou seja, da contratação de pessoas jurídicas para exercer atividades meio ou atividades-fim da contratante, é absolutamente lícito e condizente com os preceitos constitucionais da livre iniciativa, da livre concorrência e próprio livre mercado.

Com isso, entende que, embora os Srs. **Enéas César Pestana Neto** e **James Dominic Cleary** tenham se utilizados do instituto da "pejotização" para firmar contratos com a Impugnante, essarelação seria lícita nos termos da jurisprudência do STF, firmada em controle concentrado de constitucionalidade no julgamento da ADPF n° 324.

Não se acolhem essas teses firmadas na peça de defesa, tendo em vista que os elementos fáticos, mencionados nos itens I e II deste Voto e constantes dos autos, demonstram que as empresas prestadoras dos serviços contratados pela Impugnante não dirigiam efetivamente o trabalho executado pelos trabalhadores, Srs. **Enéas César Pestana Neto** e **James Dominic Cleary,** nem se estava diante de um típico contrato de trabalho terceirizado na forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas. Sendo assim, a tese jurídica firmada pelo STF no julgamento da ADPF n° 324 é distinta da situação mencionada nos autos.

Isso porque o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar conjuntamente a ADPF n° 324 e o RE 958.252 (repercussão geral)[5], assentou a licitude da terceirização quando efetivamente houve a simples divisão de trabalho entre pessoas jurídicas distintas, que não foi a hipótese dos autos, já que existia uma fraude objetiva na forma de pagamento dos trabalhadores.

No que tange especificamente à terceirização, em 2017, como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/2017 trouxe diversas alterações à CLT e outras leis trabalhistas, havendo uma ampliação do conceito de terceirização.

A principal alteração relativa à terceirização de serviços foi a previsão expressa de que a prestação da atividade-fim poderá ser transferida a outra pessoa jurídica, uma vez que até tal alteração somente era permitida a terceirização de atividades-meio (artigo 4°-A da Lei 6.019/1974).

Nessa linha, o artigo 4°-A, §2°, da Lei 6.019/1974 estabeleceu que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

Original

Lei 6.019/1974:

"Art. 4°-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei n° 13.467, de 2017)

§ 1° A empresa prestadora de serviços contrata, remunera e dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores, ou subcontrata outras empresas para realização desses serviços.

§ 2° Não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante".

O artigo empresta relevância à forma da contratação, em detrimento da realidade da prestação de serviços, quando se sabe que, para fins tributário-previdenciários, a relação jurídica de trabalho se sobrepõe à forma da contratação (artigos 142 e 149, VII, ambos do CTN, combinado com o art. 12, inciso V, alínea "f", da Lei 8.212/1991.

Isto significa que alguém pode ser regularmente contratado por meio de uma forma de trabalho terceirizado, inclusive por meio de pessoa jurídica, mas se na prática prestar serviços remunerados, pessoais e exclusivos, preenchendo os requisitos do art. 12, inciso V, alínea "f", da Lei 8.212/1991, haverá de ser considerado segurado contribuinte individual, a depender do caso analisado, e tal conclusão não significa qualquer ofensa à lei.

E assim é porque o novo legislador ocupou-se na cabeça do dispositivo (artigo 4°-A da Lei 6.019/1974) apenas da forma da contratação, o que não determina a natureza do vínculo previdenciário, já que o art. 12, inciso V, alínea "f", da Lei 8.212/1991 afirma que são segurados obrigatórios da Previdência Social as pessoas físicas, como contribuintes individuais, que desenvolvem atividades de **diretor não empregado** e **membro de conselho de administração de sociedade anônima.**

Este mandamento legal explicita que o fator determinante da existência de contrato de trabalho não é a forma, mas sim a realidade do desenvolvimento do trabalho prestado.

Lembre-se que a Lei 13.467/2017 não alterou a regra básica do inciso VII do artigo 149 do CTN, que determina: "o *lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa (...) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação",* o que significa que não tem valor qualquer procedimento que objetive impedir o não reconhecimento de uma relação tributária oriunda de contrato individual de trabalho, quando houver relação de segurados contribuintes individuais devidamente comprovada, a despeito da forma adotada pelas partes.

Dessa maneira, afasta-se a tese da Impugnante de que houve uma relação de terceirização lícita nos termos da jurisprudência do STF.

Em relação a suposta decadência apontada, não tenho grandes argumentos a tecer. Uma vez constatada as condutas doloras e muito bem delimitadas pela fiscalização, com a prática simulatória e de conlúio fraudatório entre as pessoas jurídicas em questão, deve-se aplicar o art. 173, I, do CTN, não havendo que se falar em aplicação do no art. 150, § 4º, do CTN. Ressalto, por oportuno, que é farta a jurisprudência deste conselho na aplicação do art. 173, inciso I, do CTN em casos que envolvam dolo, fraude ou simulação, abaixo colaciono alguns julgados neste sentido(grifei):

Original

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2002 IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO ANUAL. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN. IRRELEVÂNCIA DO PAGAMENTO PARA FIXAÇÃO DA REGRA DECADENCIAL. A lei é que define a modalidade do lançamento ao que o tributo se amolda, em termos abstratos, sendo irrelevante a existência, ou não, do pagamento. No caso do lançamento por homologação, a lei simplesmente atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar todos os procedimentos de apuração do tributo que deverá ser pago, sem qualquer participação da autoridade fiscal, efetuando o pagamento. Não havendo pagamento ou havendo pagamento parcial, nada disso desnatura a essência jurídica do lançamento por homologação, que tem prazo decadencial no art. 150, § 4º, do CTN, **exceto na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o prazo se desloca para o art. 173, I, do CTN.** Recurso Voluntário Provido. Numero da decisão: 9202-001.127

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido. DECADÊNCIA. RELAÇÃO DE EMPREGO. CONTRATOS QUE NÃO RETRATAM A REALIDADE. ARTIGO 173, I, DO CTN. A utilização de contratos por meio dos quais se tenta demonstrar que a relação contratual seria cível, quanto de fato é trabalhista, configura condição suficiente para atrair a aplicação do artigo 173, I do CTN. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO DA MATÉRIA NO ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece do Recurso Especial quando não há o devido enfrentamento, pelo colegiado a quo, da matéria que se pretende ver reexaminada. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 1999 DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUBMETIDOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. FATORES DETERMINANTES. PAGAMENTO. DECLARAÇÃO PRÉVIA DE DÉBITO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. 1- Para os tributos submetidos a lançamento por homologação, o ordenamento jurídico prevê a ocorrência de duas situações, autônomas e não cumulativas, aptas a concretizar contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, em detrimento do art. 150, §4º, ambos do CTN. Uma é constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo. Caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC , apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. **A outra é verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso** I do CTN, consoante Súmula CARF nº 72. 2 - No caso concreto, não há pagamento e tampouco confissão de dívida.. Aplicação do prazo previsto no art. 173, inciso I do CTN. Numero da decisão: 9202-009.972

Pelo exposto, rejeito a alegação de decadência tributária apresentada e apenas para fins de complemento, transcrevo o voto condutor do eminente relator da DRJ, que tratou do tema à exaustão:

IV- DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

Original

Por entender que os valores apurados até 23/07/2015 estariam abarcados pela decadência, nos termos do § 4° do art. 150 do CTN, e aliado a ausência de atos dolosos, simulados ou com o intuito de fraude, a Impugnante (empresa autuada, JBS S.A.) sustenta a declaração parcial da extinção do crédito tributário, em razão de se tratar de lançamento por homologação com ocorrência de pagamento parcial.

Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

O Código Tributário Nacional (CTN) trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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;

II - da data em que se tornar definitiva à decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4°, o seguinte:

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.*

(...)

§ 4°. 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.***

Nesse caminho jurídico, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4° do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo **não** efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em resumo, o termo inicial da contagem do lapso qüinqüenal poderá ser o momento da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º) ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido lançado (art. 173, inciso I), tudo dependendo da circunstância de fato de ter havido ou não pagamento (ainda que parcial) da contribuição exigida ou da ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Como se vê, a regra geral do prazo decadencial de homologação será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

No **dolo** estamos em face da deliberada intenção do contribuinte de enganar o Fisco. A **fraude tributária,** normalmente, envolve falsificação física de documentos contábeis ou fiscais, ou envolve a realização de negócio real cuja aparência não é tampouco

Original

dissimulada, mas que serve apenas para dar aparente validade a uma situação que, juridicamente, é contrária à lei, nesta última hipótese estamos diante da fraude à lei imperativa prevista no art. 166, IV, do Código Civil[6]. Por meio da **simulação,** o contribuinte representa a ocorrência de situação em verdade inexistente, visando a determinado ganho fiscal ou a redução dos tributos a pagar.

Veja-se, dessa forma, que a aplicação da regra decadencial prevista no inciso I do art. 173 do CTN, **na hipótese de parcela do pagamento de forma antecipado,** só tem cabimento em situações específicas, em que fique evidenciado o comportamento anormal do sujeito passivo, seja no tocante ao dolo, simulação ou fraude, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de conferir um prazo razoável para o conhecimento da ocorrência dos elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária (elemento material, temporal, espacial, sujeitos da relação e quantitativo: base de cálculo e alíquota), com o fito de estender o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário.

Ora, no presente caso, observa-se que a Fiscalização, em seu Relatório Fiscal (Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 726/784), apontou elementos suficientes para a aplicação da regra excepcional prevista na parte final do § 4º do art. 150 do CTN. Isso porque, durante o período do lançamento fiscal, a Impugnante contratou segurados obrigatórios do RGPS (contribuinte individual) para atuar na prestação de serviços essenciais ao desenvolvimento de suas atividades operacionais e de administrador/diretor, e realizou o pagamento dos rendimentos por intermédio de pessoas jurídicas (terceiros).

Outro ponto a ser observado é que os valores lançados pelo Fisco são oriundos de Notas Fiscais aparentemente decorrentes de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas. Ao proceder dessa maneira, os seus registros contábeis estão em desconformidade com o princípio contábil da oportunidade[7] e atraem a aplicação da orientação de prevalência da essência sobre a forma[8]. Isso significa que não interessa que a Impugnante formalmente tenha feito os pagamentos por meio de Notas Fiscais de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas, dentro de todas as normas preconizadas pela legislação para a validade desse tipo de operação. Se houver comprovação que a essência desses pagamentos é uma operação de rendimentos auferidos de prestação de serviços entre pessoa física e a Impugnante, o evento deveria ser registrado como uma operação de pagamento de remunerações e não como pagamento de natureza entre duas pessoas jurídicas, independentemente de ser mercantil ou cível.

A aplicação da orientação de prevalência da essência sobre a forma implica analisar se a natureza fiscal dos eventos a contabilizar está devidamente representada pelo instrumento formal descrito na folha de pagamento da empresa.

Logo, diante do conjunto fático-probatório apresentado no TVF, o qual **não** foi consistentemente rebatido no tocante às questões fáticas apresentadas nos autos, já que a peça de defesa da Impugnante se concentra nas questões de direito e de nulidade do lançamento, reconheço que a situação apresentada configura a hipótese de simulação ou de fraude objetiva à lei imperativa na realização dos pagamentos remuneratórios concedidos aos segurados contribuintes individuais, que foi engendrada para o cometimento de sonegação e/ou de fraude tributária previstas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

De fato, a utilização formal de um suposto contrato de prestação de serviços, de natureza aparentemente mercantil ou cível e com a emissão de Notas Fiscais contendo duas pessoas jurídicas, para realizar os pagamentos de verbas remuneratórias aos segurados **caracteriza a fraude tributária** prevista nos preceptivos acima (denominada de "pejotização" dos rendimentos), uma vez que esse comportamento da Impugnante (contribuinte autuado) era uma forma de reduzir, por meio de uma conduta tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, o recolhimento das contribuições sociais destinadas à Previdência, que deveriam ser incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores contratos pela Impugnante.

Original

> Desse modo, na situação fática verificada é de se observar o prazo decadencial do inciso I do art. 173 do CTN.
>
> Ao contrário do afirmado pela Impugnante e considerando que o próprio art. 150, § 4°, do CTN, excetua a sua aplicação na ocorrência dessa situação (dolo, simulação ou fraude), entende-se pela aplicação da regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, para considerar que nenhuma competência foi abrangida pela decadência tributária.
>
> Isso porque o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2015 a 12/2015, 01/2016, 02/2016 e 12/2016 e **foi efetuado em 24/07/2020,** data da intimação e ciência dos sujeitos passivos (fls. 794 e 796). Dessa maneira, **as competências posteriores ao mês 12/2014 não foram atingidas** pela decadência, nos termos da regra contida no inciso I do artigo 173 do CTN.
>
> Logo, rejeito a alegação de decadência tributária ora examinada.

Em relação a qualificação, a Impugnante alega que seria incabível a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, pois não teria existido qualquer das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. Neste ponto, há amplo conjunto probatório das prática simulatórias adotadas como instrumento de gestão. Desse modo, correta a qualificação aplicada, aqui, me filio integralmente aos argumentos do eminente relator de origem:

> **V - DA MULTA APLICADA**
>
> **V.1 - Da Multa de Ofício Qualificada**
>
> Com relação à multa, a Impugnante alega que seria incabível a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, pois não teria existido qualquer das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.
>
> Para tanto, argumenta que não praticou qualquer ação ou omissão dolosa, com o fim de sonegar ou fraudar, impedindo ou retardando o conhecimento da autoridade fazendária, e que sempre prestou ao Fisco todas as informações sobre sua movimentação.
>
> Tais alegações não devem prosperar, já que os elementos fáticos, mencionados ao longo deste Voto, demonstram a existência de uma fraude objetiva na realização do pagamento dos rendimentos aos segurados (Srs. **Enéas César Pestana Neto** e **James Dominic Cleary)** pela empresaautuada (empresa JBS), que se utilizou de simulação de contrato de prestação de serviços com outras pessoas jurídicas para disponibilizar a verba aos segurados, denominada de "pejotização do pagamento de rendimentos".
>
> Observa-se que, na hipótese de realizar pagamentos a segurados por meio da interposição de pessoa jurídica nessa relação, emitindo inclusive notas fiscais de prestação de serviços sem qualquer propósito negocial, ocorre fraude na configuração do elemento material do fato gerador, ainda que nem todas as empresas tenham participado diretamente do fato imponível, isso porque a conduta dolosa decorre justamente do estratagema utilizado pela empresa tomadora dos serviços para se esquivar de suas obrigações fiscais.
>
> Na espécie analisada nos autos, a situação decorrente do instrumento contratual de prestação de serviços entre as duas empresas envolvidas é um ilícito tributário que surge do exercício da atividade desenvolvida pelos segurados contribuintes individuais, e pela forma de pagar os rendimentos desses segurados. Isso significa que não haveria no próprio instrumento contratual, a princípio, contrariedade ao direito posto no ordenamento jurídico vigente, porquanto o seu objeto não figura entre aqueles vedados pelas normas internas do País. A contrariedade à legislação previdenciária surgiu quando ocorreu uma distorção funcional no exercício do objeto do contrato pactuado,

Original

que foi configurada pelo exercício de uma atividade simulada entre duas pessoas jurídicas.

Noutras palavras, o direito foi exercido de maneira desconforme com os padrões aceitos com a norma previdenciária para atender uma faculdade jurídica prevista apenas no contrato (elemento formal da relação). Logo, é um ilícito tributário que nasce do exercício da atividade desempenhada pelo trabalhador para receber os seus rendimentos e que tem seu fundamento na função social do contrato, já que o contrato deve exercer também a sua função social (art. 421 do Código Civil[9]) e não apenas a função de autorregulação de interesses individuais das empresas que o pactuaram.

Dessa maneira, na análise da prestação de serviços ocorrida dentro da empresa, não basta apenas a dimensão estrutural e formal do instrumento contratual pactuado, é necessário averiguar a dimensão funcional e o modo de execução do objeto desse contrato para se afirmar pela ocorrência de fraude objetiva na prestação de serviços por meio de interposta pessoa jurídica.

E a fraude objetiva e a sonegação **são condutas inerentes** às práticas de "pejotização" do pagamento de rendimentos da relação trabalhista. Com isso, impõe-se reconhecer a materialização das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Lei 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Cumpre reproduzir, a seguir, alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 726/784), que tratam da matéria em pauta:

"[...] ***6. DA MULTA APLICADA E DA MAJORAÇÃO DA MULTA (QUALIFICAÇÃO)***

(...)

As irregularidades apuradas pela fiscalização, corroboradas por vasto e robusto conjunto de provas carreadas para os autos, comprovam, de forma incontestável, que a JBS incorreu na prática de sonegação e fraude, previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.° 4.502/64, mediante adoção de conduta dolosa, executada com o evidente intuito de fraude, a fim de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco, pois, se valeu de um elaborado e dissimulado plano, onde na formalização de contratos de prestação de serviços com as empresas B R I CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual 5XP PARTICIPAÇÕES LTDA), CNPJ21.079.449/0001-67 e BALLUARTE CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (atual CLEARY CONSULTORIA EMPRESARIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA), CNPJ 10.457.594/0001-18, ***adotou procedimentos visando mascarar sua verdadeira intenção que seria a obtenção do resultado do trabalho de seus sócios pessoas físicas — na realidade, contribuintes***

Original

> ***individuais de fato.*** *Ao mesmo tempo, no* ***intuito de efetivar os pagamentos das respectivas remunerações dessas pessoas físicas, travestia-os contabilmente como meras quitações de notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas utilizadas na transação irregular.***
>
> *A ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento,* ***justifica a multa qualificada.*** *Apesar de a* ***JBS*** *celebrar contratos de supostas consultorias com as pessoas jurídicas acima citadas, restou demonstrado que os pagamentos foram pagos pela JBS a seus contribuintes individuais -ENÉAS CÉSAR PESTANA e JAMES DOMINIC CLEARY.*
>
> *Assim sendo,* ***fica inequivocamente demonstrada que a instituição, através de seus responsáveis legais, agiu dolosamente visando impedir/ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal das contribuições sociais previdenciárias, bem como modificar suas características essenciais de modo a reduzir/evitar o montante do imposto devido, ficando, portanto, caracterizada a ocorrência de sonegação e fraude.*** *[...]" (g.n.)*
>
> Portanto, diante da situação narrada no Relatório Fiscal, que envolveu interposição de pessoa jurídica na relação contratual do pagamento de verba remuneratória, com a emissão de notas fiscais sem lastro negocial e intitulada na escrita contábil da Impugnante com a denominação de serviços de consultoria e de assessoria, tem-se que foi corretamente aplicada pela Fiscalização a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinqüenta por cento).
>
> Ressalte-se que, ao contrário do que afirma a Impugnante, houve, aqui, a demonstração, por parte da Fiscalização, de ocorrência de situação ensejadora de qualificação da multa, que pode ser tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.
>
> Dessa forma, considerando o amplo conjunto de elementos trazidos aos autos pela Fiscalização, justifica-se, no caso, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, incidente sobre as contribuições lançadas nos Autos de Infração em tela, devendo haver, portanto, aqui, a sua manutenção.

da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Em relação a alegação de não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, esclareco ao recorrente que se trata de matéria já debatida e pacificada por este conselho. Desse modo, não há grandes discussões a serem realizadas, cabe, simplemente a aplicação da *Súmula CARF n° 108 sendo correta a incidência* **de juros de mora sobre a multa de ofício:**

> ***Súmula CARF n° 108:*** *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n° 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Também o âmbito judicial, a matéria há muito foi superada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao uniformizar a interpretação do direito infraconstitucional, conforme segue: *"(...) É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJde 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."* (AgRg no REsp 1.335.688/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/12/2012).

Desse modo, sem razão a recorrente.

Original

Da Sujeição Passiva

Especificamente em relação a sujeição passiva do sócio que, ao realizar sua impugnação, confunde as responsabilidades presentes no CTN, trazendo inclusive julgador que indicariam que o sócio não poderiam ser responsabilizados por simples não recolhimento de tributos, ocorre que tal raciocínio não é o aplicável ao caso em tela, aqui, a responsabilidade, conforme amplamente demonstrado pela fiscalização e pelo julgador de origem é pela prática de atos irregulares e infração à lei na forma do artigo 135 do CTN. Ademais, conforme amplamente julgado nos tribunais superiores, a responsabilidade presente no art 135 do CTN é solidária e não subsidiária como tenta fazer crer o recorrente.

Neste diapasão, nos ensina o professor Ricardo Alexandre(Direito Tributário, 2021, pag. 442), grifei:

> Responsabilidade de terceiros decorrentes de **atuação irregular**
>
> Há casos em que a sujeição passiva do terceiro decorre da sua atuação em desconformidade com o direito, levando-o à condição de responsável pessoal pelo próprio tributo devido (e não apenas pela multa eventualmente cabível). As hipóteses estão previstas no art. 135 do CTN, abaixo transcrito (grifou se):
>
> "Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
>
> I – as pessoas referidas no artigo anterior;
>
> II – os mandatários, prepostos e empregados;
>
> III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado".
>
> Observe-se que a lista de pessoas abrangidas pelo dispositivo é maior do que aquela relativa aos terceiros responsabilizados por sua atuação regular (CTN, art. 134), pois o Código inclui, no art. 135, além de todas as pessoas do art. 134 (CTN, art. 135, I), os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, art. 135, II e III).
>
> Neste ponto, faz-se necessário um atentar para as diferentes modalidades da responsabilidade que podem ser atribuídas às pessoas enumeradas no art. 134 do Código, pois às vezes o fundamento é o próprio dispositivo citado (atuação regular – estudada no tópico anterior) e às vezes é o art. 135 (atuação irregular – estudada neste tópico).
>
> (...)
>
> As maiores discussões acerca da possibilidade de responsabilização pessoal de agentes que atuaram de maneira irregular são referentes aos administradores das pessoas jurídicas de direito privado. Conforme se deixou entrever no tópico anterior (6.6.1), a regra é que os atos praticados pelo dirigente em nome da entidade são a esta imputados, de forma que os respectivos tributos têm a pessoa jurídica como sujeito passivo**. Porém, se o dirigente pratica ato em agressão a lei ou extrapolando as atribuições que os estatutos ou o contrato social da pessoa jurídica lhe conferem, a responsabilidade pelos tributos daí decorrentes é do próprio agente, que responderá com seu patrimônio pessoal. Compreendida a distinção entre a responsabilidade do terceiro quando esse atua de forma regular (item 6.6.1)** e quando ele atua de forma irregular

Original

(ora estudada), convém distinguir deste último caso as hipóteses de responsabilidade por infração previstas no art. 137 do mesmo Código (estudadas no item 6.7.1 deste Capítulo). Apesar de ambos os dispositivos exigirem prática de ilícito para que se aplique a regra atributiva de responsabilidade, há de se perceber a existência de notórias diferenças entre as situações disciplinadas**. O vício do qual decorre a aplicação do art. 135 está no fato de o agente praticar um ato contrariando os limites legais, estatutários ou contratuais de sua atuação, de forma que o ato praticado não se caracteriza necessariamente como ilícito tributário.**

Na maioria dos casos, o vício reside na ausência de legitimação (competência específica) ou de autorização para sua prática. Assim, o diretor que pratica um ato de gestão que não estava dentro de suas atribuições estatutárias responde pelo excesso e pelo respectivo tributo, mesmo que o ato não tenha conteúdo ilícito. Incide o art. 135, III, do CTN. De maneira bastante distinta, se o diretor pratica um ato ilícito no conteúdo, com o dolo específico de prejudicar a empresa que dirige, será responsável pela respectiva penalidade pecuniária. Incide nesse caso o art. 137, III, c, do CTN. Voltando a atenção aos casos de responsabilidade tributária disciplinados pelo art. 135 do CTN, é preciso destacar que o uso do vocábulo "pessoal" para caracterizar a responsabilidade, parece ter o condão de afastar a sujeição passiva do devedor originário. É que, ao contrário da responsabilidade subsidiária (em que há um devedor principal e o responsável somente é chamado caso aquele não arque com a obrigação), e da responsabilidade solidária (em que os diversos devedores podem ser cobrados sem benefício de ordem), a responsabilidade pessoal seria exclusiva, não havendo quem respondesse supletiva ou subsidiariamente com o devedor. **Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar caso em que a aplicação das regras ora estudadas resultou na responsabilização pessoal de diretores por débitos de uma sociedade, expressamente afirmou que eles "respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei" (EREsp 174.532-PR).** Para chegar a esta conclusão, o STJ percebeu que seria um contrassenso atribuir a ato ilícito praticado por sócio um efeito liberatório sobre a correspondente pessoa jurídica. Para o Tribunal, não há, nem no CTN nem na legislação esparsa, regra afirmando que a responsabilização do terceiro que agiu de forma irregular constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica (REsp 1.455.490-PR).

(...)

Entendido o alcance da modalidade de responsabilidade estabelecida pelo Código, o ponto mais importante para a correta interpretação das regras de responsabilização dos administradores das pessoas de direito privado passa a ser a precisa delimitação do que se entende por "agressão à lei" que possibilite o redirecionamento das pretensões fazendárias contra o gerente. O grande problema, é que, na ânsia de buscar do gerente (que, reitere-se, não precisa ser sócio, apesar de na maioria dos casos sê-lo) a satisfação do crédito tributário lançado contra a sociedade, a Fazenda Pública esbarra na exigência legalmente imposta de comprovar a prática de uma das ilicitudes apontadas pelo caput do art. 135 do CTN. Para superar o obstáculo, a Fazenda Pública tentou emplacar a tese segundo a qual se o administrador não tomou providências para pagar o tributo, ele agrediu a lei, o que, por si só, fundamentaria sua responsabilização. Ora, se essa linha de raciocínio prevalecesse, todos os administradores sempre poderiam ser cobrados, afinal a matéria da responsabilização somente se põe quando o tributo não foi pago e a Fazenda entende que ele é devido.

O STJ percebeu que há de se diferenciar o mero inadimplemento (que pode decorrer da simples falta de recursos para proceder ao recolhimento) da infração à lei justificadora da atribuição de responsabilidade ao administrador, pois o primeiro gera débito típico da pessoa jurídica, não se comunicando com o patrimônio das pessoas físicas que administram a sociedade nestes momentos de dificuldades. Da pedagógica manifestação da Corte Superior, destacam-se as seguintes palavras "4. O simples inadimplemento não

Original

> caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária de ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do exsócio. 5. Precedentes desta Corte Superior." (STJ, 1. a T., AgRg REsp 276.779/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 20.02.2001, DJ 02.04.2001, p. 260).
>
> Atualmente, o entendimento se encontra cristalizado na Súmula 430 do STJ, cujo teor é o seguinte: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". A expressão "por si só" foi intercalada na disposição sumular para demonstrar que, apesar de o adimplemento não ser causa isolada de responsabilização do sócio-gerente, pode vir a gerar tal efeito desde que acrescido de outros eventos legalmente previstos (excesso de poderes, agressão à lei, contrato social ou estatutos).
>
> (...)

Neste sentido vem decido por este Egrégio Conselho, senão vejamos:

> 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS:
>
> Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA . ART. 135, INCISO III, DO CTN. São responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, dentre outros, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, artigo 135, inciso III). A responsabilidade de que trata o artigo é solidária, sem benefício de ordem entre o contribuinte e responsáveis. Numero da decisão: 9303-011.581
>
> Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2003, 2004 SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA . ART. 135, INCISO III, DO CTN. A responsabilidade de que trata o artigo 135 é solidária, sem benefício de ordem entre o contribuinte e responsáveis. Numero da decisão: 9303-012.858

Aqui também transcrevo alguns argumentos trazidos pelo julgador *a quo, que acolho como meus:*

> O Impugnante (Sr. Wesley Mendonça Batista), qualificado como administrador (Presidente Executivo) da empresa autuada, alega que a responsabilidade solidária imputada pela Fiscalização não deve prosperar, já que não houve a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, de modo que não há que se falar em obrigação tributária resultante de "seus atos", o que afasta a responsabilidade preconizada pelo inciso III do art. 135 do CTN.
>
> Essas alegações não merecem ser acolhidas, pois o conjunto fático-probatório, mencionado ao logo deste Voto, demonstra a ocorrência de empresa interposta na maneira de realizar o pagamento, pela empresa autuada, dos rendimentos dos segurados obrigatórios do RGPS (contribuintes individuais) - encadeado por meio da emissão de notas fiscais de prestação de serviços sem lastro negocial e com o registro contábil em contas com a denominação de serviços de consultoria e de assessoria -, que tinha como administrador o Sr. Wesley Mendonça Batista (Presidente Executivo), conforme item 111 do Termo de Verificação Fiscal.
>
> Ao permitir ou tolerar o pagamento dos rendimentos dos segurados (contribuintes individuais) por meio de simulação de contrato de prestação de serviços com pessoa

Original

> jurídica vinculada a cada segurado - fato não permitido no âmbito do Código Civil (arts. 421 e ss.) e da legislação previdenciária, que visava esconder a remuneração efetivamente paga aos segurados pessoas físicas -, o Impugnante, na qualidade de administrador da Companhia, formulou uma situação que não correspondia à realidade fática dos registros contábeis da empresa autuada, com isso, desvirtuou a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, bem como ocultou o sujeito passivo da regra-matriz de incidência dessa contribuição.
>
> Nas competências 01/2015 a 12/2015, 01/2016, 02/2016 e 12/2016, época dos fatos que culminaram no presente lançamento de ofício, figurou como Presidente Executivo da empresa autuada (empresa JBS), com poderes diretivo e de gestão, o Sr. Wesley Mendonça Batista.
>
> Para isso, vejamos trechos da imputação da responsabilidade solidária mencionada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 726/784):
>
> *"[...] 106. Assim sendo, (...),* ***através de seus responsáveis legais, agiu dolosamente visando impedir/ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal das contribuições sociais previdenciárias, bem como modificar suas características essenciais de modo a reduzir/evitar o montante do imposto devido, ficando, portanto, caracterizada a ocorrência de sonegação e fraude.*** *" (g.n.)*

Nestes termos, conforme amplamente demonstrado nos autos e no acórdão de origem, entendo presentes os elementos de sujeição passiva do administrador na forma do artigo 135, III, do CTN. Não se trata de uma imputação genérica de responsabilidade mas sim de uma conduta irregular e bem delimitada no relatório fiscal (fls. 726 a 784).Assim, a fiscalização demonstrou especificamente as condutas da pessoa jurídica que culminaram com a responsabilização do administrador.

Aqui também o julgador de piso também teceu importantes teses que vou pedir vênia para transcrever:

> *111. Desta forma, tendo em vista as ações ilícitas praticadas pelo sujeito passivo descritas neste termo, constituímos com base nos acimas referidos dispositivos legais a sujeição passiva solidária contra o contribuinte, abaixo indicado, relativamente aos fatos geradores apurados nos anos-calendário de 2014 a 2017:*
>
> • ***WESLEY MENDONÇA BATISTA,*** *CPF n° 364.873.921-20, eleito* ***PRESIDENTE EXECUTIVO*** *em 09/02/2011 cargo que ocupou até 05/10/2017. Responsável como administrador da JBS em operacionalizar um esquema de prestação de serviços simulados, através de pessoas jurídicas vinculadas a seus contribuintes individuais. [...]"*
>
> É interessante frisar que a simulação contratual da prestação de serviços entre as empresas vinculadas a cada segurado e a empresa autuada (JBS S.A.) foi acompanhada da emissão de notas fiscais - que teve o consentimento do administrador da Companhia quando assinou os instrumentos contratuais (fls. 145/151) -, longe de regularizar uma situação de prestação de serviço cível, serviu como meio para que o administrador da empresa autuada pudesse, de fato, praticar os atos necessários à condução do negócio fraudulento de pagar rendimentos por meio de interposta pessoa jurídica ("pejotização de verba remuneratória"). Vejamos a assinatura do instrumento contratual (fls. 145/151):
>
> ***(Omissao de imagem com assinatura do Senhor Wesley Mendonça Batista)***
>
> Veja-se que, embora a emissão das notas fiscais de serviços seja aparentemente válida, também se prestou a um uso abusivo, ocultando, de fato, a relação material dos

Original

rendimentos dos segurados pessoas físicas, situação diversa daquelas previstas no estatuto social da empresa autuada -submetida às regras da Lei 6.404/1976 (arts. 153[1] a 155) -, bem como diversa da legislação previdenciária (incisos I a III do art. 32 da Lei 8.212/1991[2]).

Noutra perspectiva, como o desvelado propósito desse pacto em separado sobre a realidade fática da escrita contábil da empresa tomadora dos serviços no pagamento dos rendimentos dos trabalhadores, e **a artificial** proteção dos valores na escrita contábil com a denominação de serviços de consultoria e de assessoria prestados por pessoa jurídica, que não espelhava a situação de um contrato de prestação de serviços entre empresas (pessoas jurídicas), isso tudo configura ilícito tributário por fraude à norma cogente, que exige a forma real e escrita a respeito dos poderes de administração da Companhia.

Com relação à alegação de ausência de comprovação do dolo (elemento subjetivo), tal fato alegado não de verifica nos autos, pois o elemento subjetivo da conduta dolosa é extraído da circunstância, ou da maneira, como foi desenvolvida a relação remuneratória dentro da empresa autuada por meio de interposição de pessoa jurídica e de notas fiscais sem lastro negocial.

Ainda com relação ao elemento subjetivo (dolo) da conduta dos administradores da Companhia, mais do que cuidado e diligência (art. 153 da Lei 6.404/1976), o exame em torno de um possível ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (inciso III do art. 135 do CTN) há de perquirir se os seus administradores superaram o risco admitido pelas regras específicas que disciplinam a relação da Companhia com o Fisco.

Nesse exame, para a caracterização do elemento subjetivo (dolo) da infração tributária **não** é necessária a prova da vontade de atuar com excesso de poderes ou infração de lei; o que se exige é que o administrador, conhecendo as circunstâncias de seu agir, transgrida voluntariamente as normas regentes da sua condição dentro da Companhia, que foi o caso dos autos ao permitir parcela remuneratória via interposição de pessoa jurídica e de notas fiscais sem lastro negocial. Logo, o que deve ser comprovado é a consciência e a vontade da inobservância dos cuidados obrigatórios, segundo as regras contábeis ou de outras normas reguladoras da atividade empresarial.

Outro fato a ser observado é que o caso em análise não se enquadra na hipótese do enunciado da Súmula 430 do STJ, ao estabelecer que o simples inadimplemento do crédito tributário não enseja a responsabilidade solidária dos diretores e administradores da empresa. Isso porque a situação constatada nestes autos foi ocasionada com a simulação e a fraude objetiva no pagamento dos rendimentos dos segurados por meio de interposta pessoa jurídica, fato este resultante de atos praticados com infração ao estatuto social e à legislação previdenciária, e que tinha a anuência ou permissão do Impugnante (Presidente Executivo/administrador).

Dessa maneira e de acordo com os fatos noticiados ao longo deste Voto, observa-se que o Impugnante (Sr. Wesley Mendonça Batista) permitiu e 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 e sujeito passivo), ou a correta formação da matéria tributável, com prejuízo à Fazenda Pública, reunindo, para si, 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.

Isso porque, na responsabilidade solidária do inciso III do art. 135 do CTN, o pressuposto de fato ou a hipótese de incidência da norma de responsabilidade é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da empresa (administrador), com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenha implicado,

Original

> se não o surgimento, o inadimplemento de obrigações tributárias, conforme foi noticiado nos itens I a IV deste voto.
>
> Cabe observar, também, que se mostra equivocado o entendimento do Impugnante no sentido de que a responsabilidade do administrador prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, seria responsabilidade subsidiária, e não por solidariedade.
>
> Nota-se que, quando presente uma das hipóteses arroladas no artigo 135 do CTN, a responsabilidade é pessoal do agente, devendo ser ressaltado que essa responsabilidade pessoal do agente **não** exclui a responsabilidade do contribuinte, uma vez que responsabilidade pessoal não significa responsabilidade exclusiva do agente.
>
> Nesse sentido, segue a lição de Hugo de Brito Machado *(in* Curso de Direito Tributário. 34- edição. São Paulo: Malheiros, 2013, pg. 166), *in verbis:*
>
> *"[...]* ***A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.*** *(g.n.)*
>
> *Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, tratando-se de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do CTN (...). Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte. [...]" (g.n.)*
>
> Assim, tem-se que, presente uma das hipóteses arroladas no artigo 135 do CTN, além do próprio contribuinte ou das pessoas jurídicas solidárias, o agente infrator também deve ser responsabilizado pelo descumprimento da obrigação tributária.
>
> Diante desse contexto, as alegações do Impugnante não serão acolhidas e, com isso, afasta-se tanto a nulidade como o cancelamento dos Autos de Infração e mantém-se a imputação solidária da sujeição passiva.

Em relação às decisões judiciais e administrativas apresentadas, esclareço que apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2°):

> (...) § 2° As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n° 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n° 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n° 152, de 2016).

Por fim registro, por oportuno, que com a recente publicação da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1966, reduzindo o percentual da multa qualificada prevista em seu inciso IV do § 1º para 100%, em razão da aplicação da retroatividade benigna prevista na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, deve-se atentar, quando da execução do presente acórdão, à nova previsão legal.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para determinar a redução da qualificadora da multa ao percentual de 100%.

Original

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa