



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720144/2018-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-006.087 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2020
Recorrente JBS S/A E OUTROS (WESLEY MENDONÇA BATISTA; FRANCISCO DE ASSIS E SILVA; JEREMIAH ALPHONSUS O'CALLAGHAN; ELISEO SANTIAGO PEREZ FERNANDEZ)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. PRECLUSÃO.

Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delinea especificamente a matéria a ser tornada controvertida, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de matéria nova não apresentada para enfrentamento por ocasião da impugnação. Nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso voluntário neste particular.

ADITAMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DOS SOLIDÁRIOS. PROCESSUAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR APÓS A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE AUTORIZATIVA ARROLADA NAS ALÍNEAS DO § 4.º DO ART. 16 DO DECRETO 70.235 QUE SÃO INTERPRETADAS COMO NORMAS GERAIS DO PROCESSO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DO ADITAMENTO.

O pedido deve ser compreendido, e limitado, pela causa de pedir efetivamente deduzida pelo contribuinte na primeira oportunidade legalmente prevista, conforme previsão contida no art. 17 do Decreto 70.235 combinado com o art. 33 do mesmo diploma legal. Neste sentido, somente se autoriza a inovação recursal, isto é, o aditamento do recurso voluntário, dentro das situações expressamente autorizadas pelas alíneas do § 4.º do art. 16 do mesmo diploma processual administrativo, que são normas gerais do processo fiscal. Não estando demonstrada situação autorizativa, não se conhece do aditamento ao

recurso voluntário da parte, sendo, portanto, conhecido em parte o recurso, pela não admissibilidade do aditamento com efeito integrativo.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. LANÇAMENTO. CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR. DEVER DE OFÍCIO DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade administrativa, competindo-lhe privativamente constituir o crédito tributário. Observando hipótese sujeita ao lançamento de ofício, fica obrigado a efetivá-lo.

Se o Relatório Fiscal e os demais elementos probatórios dos autos demonstram de forma precisa a origem dos elementos da regra-matriz de incidência das contribuições previdenciárias e de Terceiros, não há que se falar em nulidade do lançamento fiscal, nem em lançamento fiscal insubsistente. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. Inteligência do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972.

ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS SOBRE DETERMINADA QUESTÃO. DESNECESSIDADE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A decisão administrativa não precisa rebater, um a um, todos os argumentos trazidos na peça recursal, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão sobre as questões controvertidas no processo, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PEJOTIZAÇÃO DOS RENDIMENTOS. FRAUDE OBJETIVA. SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I, DO CTN. CONTAGEM A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO. SÚMULA CARF N.º 101.

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

No caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicada a primeira parte do § 4.º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

O reconhecimento de condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, enseja a aplicação da regra decadencial encartada no inciso I do art. 173 do CTN, que prevê o prazo de cinco anos. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial é o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” correspondendo, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

PAGAMENTOS REALIZADOS POR INTERMÉDIO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INEXISTENTE COM A COLABORAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS AOS SEGURADOS COM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. ANUÊNCIA DA COMPANHIA AUTUADA. CESSÃO DE CRÉDITOS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL COM DENOMINAÇÃO DISTINTA DA EFETIVA NATUREZA. VERBA INTITULADA NA CONTA CONTÁBIL DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR) OU EM OUTRA SITUAÇÃO VERBA ALEGADA COMO SENDO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E EM OUTRA OCASIÃO DE VERBA DE INDENIZAÇÃO POR DESLIGAMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TAIS VERBAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

No caso dos autos, da análise das razões da Administração Tributária, conjugada com a documentação trazida à colação, restou comprovada/demonstrada a existência de verbas de natureza remuneratória e distinta da natureza inserida nas notas fiscais inidôneas de prestação de serviços e distinta da natureza como escriturada em conta contábil da Companhia.

A parcela paga ao segurado empregado ou ao contribuinte individual, a título de PLR ou de bônus de contratação, intermediada por interposta pessoa jurídica, suportada por notas fiscais inidôneas de prestação de serviços, com crédito cedido pela suposta prestadora do serviço para recebimento direto pelo segurado com anuência da Companhia autuada, intitulada a verba em conta contábil como participação nos lucros ou resultados, possui natureza remuneratória integrando o salário-de-contribuição.

A Lei 10.101 não autoriza o pagamento da denominada PLR com intermédio de interposta pessoa jurídica. Verbas pagas em desacordo com a lei específica integram o salário-de-contribuição.

Não caracteriza bônus de contratação, caracterizando-se como verba remuneratória e integrando o salário-de-contribuição, a parcela paga com intermédio de interposta pessoa jurídica e, ademais, escriturada em conta contábil de PLR e efetivada no curso da relação de trabalho.

Não caracteriza indenização por desligamento, caracterizando-se como verba remuneratória e integrando o salário-de-contribuição, a parcela paga por liberalidade, inclusive com intermédio de interposta pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, SIMULAÇÃO E FRAUDE OBJETIVA. PRESENÇA DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA PARA REALIZAR PAGAMENTOS DE RENDIMENTOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS E CESSÃO DE CRÉDITOS. MANUTENÇÃO.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária, ademais a multa deve ser qualificada, fixando-a, em definitivo, em 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964. Havendo nos autos provas contundentes da conduta dolosa do contribuinte, decorrentes do conjunto de ações irregulares que levaram a lavratura do lançamento tributário, mantém-se a qualificação da multa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N.º 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADORES DIRETORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ANÁLISE INDIVIDUAL DE CADA RESPONSABILIDADE.

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 ou contratuais de sua atuação, a teor do inciso III do artigo 135 do CTN, devendo-se investigar caso-a-caso a participação de cada Administrador, sendo individual a análise.

Cabe à responsabilização solidária/pessoal dos administradores diretores da Companhia atuada que, consciente e voluntariamente, de forma individualmente comprovada, permitiram ou toleraram práticas de ilicitude tributária dentro da empresa, ora com fraude objetiva, ora com sonegação de informações da relação jurídica estabelecida no pagamento de parcela dos rendimentos dos segurados, por meio de interposta pessoa jurídica, para obter os resultados decorrentes do fato gerador sonegado.

Observando-se que para um dos diretores não é possível, face ao conjunto probatório dos autos, imputar-lhe a responsabilidade, exonera-se unicamente àquele para quem não há provas do cometimento dos ilícitos. Para os demais, que foram identificadas as condutas específicas e individualizadas apontadas pela fiscalização, mantém-se a responsabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso do contribuinte e dos solidários, não conhecendo do aditamento integrativo do recurso dos solidários e não conhecendo, em ambos os recursos, do tema “Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros”; quanto à parte conhecida, no mérito, acordam, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do contribuinte e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso dos solidários para afastar a responsabilidade do sujeito passivo solidário Jeremiah Alphonsus O’Callaghan, vencido o conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário do contribuinte (e-fls. 9.758/9.802) e de Recurso Voluntário dos solidários (e-fls. 9.805/9.858), tendo os Solidários aditado o recurso voluntário deles (e-fls. 9.866/9.890) com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interpostos pelos recorrentes, devidamente qualificados nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 9.603/9.638), proferida em sessão de 30/04/2019, consubstanciada no Acórdão n.º 03-084.570, da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente às impugnações do contribuinte e dos solidários (e-fls. 9.441/9.469 – Contribuinte; e-fls. 9.516/9.548 – Solidários), mantendo-se o crédito tributário originalmente lançado no valor de R\$ 122.451.777,52 (e-fls. 9.411/9.412) decorrente de fiscalização referente às contribuições destinadas à Seguridade Social da parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e das Outras Entidades e Fundos (Terceiros), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO ART. 173, INCISO I, DO CTN.

Na ocorrência de simulação ou de fraude tributária aplica-se a regra decadencial do inciso I do art. 173 do CTN, que prevê o prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. RECLASSIFICAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA. 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 empregados e contribuintes individuais.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

As verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados, pagas em desacordo com as regras fixadas pela legislação, pertinente integram o salário de contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. PARCELA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

O pagamento do bônus de contratação ocorre como forma a retribuir os trabalhos prestados na empresa contratante, com determinação contratual de que o mesmo substitui e engloba todas as vantagens que o segurado empregado poderia auferir no exercício de suas funções junto ao contratante, é de se reconhecer à natureza remuneratória da verba, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE OBJETIVA. PREVISÃO LEGAL.

É aplicável a multa de ofício qualificada (150%) quando caracterizada a prática de sonegação ou fraude objetiva, com o propósito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. LEGALIDADE.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES. OCORRÊNCIA. CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS.

Diante do conjunto fático-probatório evidenciado nos autos, cabe à responsabilização solidária/pessoal dos administradores e diretores da empresa autuada que, consciente e voluntariamente, permitiram ou toleram práticas de ilicitude tributária dentro da empresa, ora com fraude objetiva, ora com sonegação de informações da relação jurídica estabelecida no pagamento de parcela dos rendimentos dos segurados, por meio de interposta pessoa jurídica, para obter os resultados decorrentes do fato gerador sonegado.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, no Procedimento Fiscal n.º 0816500.2017.01144, tangenciado pela Equipe Especial de Fiscalização 201512 (Operação Lava Jato), para fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de 01/01/2013 a 31/12/2016, com procedimento iniciado em 11/12/2017 (e-fl. 5), com auto de infração juntamente com as peças integrativas devidamente lavrado (e-fls. 9.060/9.077 – Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, incluindo GILRAT; e-fls. 9.079/9.112 – Contribuição para Outras Entidades e Fundos, Terceiros), contendo responsáveis tributários conforme demonstrativo de responsabilidade solidária (art. 135, CTN) por excesso de poderes, infração de lei e Estatuto (e-

fls. 9.062/9.063 – Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, incluindo GILRAT; e-fls. 9.082/9.083 – Contribuição para Outras Entidades e Fundos, Terceiros), com Relatório Fiscal – Termo de Verificação Fiscal juntado aos autos (e-fls. 9.116/9.409), com Termo de ciência de lançamentos e **encerramento total** do procedimento fiscal (e-fls. 9.411/9.412), tendo o contribuinte sido notificado em 30/11/2018 (e-fl. 9.431), com Termo de ciência de lançamentos e **encerramento total** do procedimento fiscal – Responsabilidade Tributária lavrado na mesma data do relativo ao da empresa e com mesmo valor de crédito tributário lançado (e-fls. 9.414/9.416 – Wesley Mendonça Batista; e-fls. 9.418/9.420 – Eliseo Santiago Perez Fernandez; e-fls. 9.422/9.424 – Jeremiah Alphonsus O’Callaghan; e-fls. 9.426/9.4228 – Francisco de Assis e Silva), tendo o solidário Wesley Mendonça Batista sido notificado em 30/11/2018 (e-fl. 9.437, o solidário Eliseo Santiago Perez Fernandez sido notificado em 30/11/2018 (e-fl. 9.436), o solidário Francisco de Assis e Silva sido notificado em 30/11/2018 (e-fl. 9.435), o solidário Jeremiah Alphonsus O’Callaghan sido notificado em 18/12/2018 (e-fls. 9.434 e 9.438/9.439, após transcurso de edital), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 9.603/9.638), pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de lançamento de crédito efetuado por meio de Autos de Infração por descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social, parte patronal (Empresa/empregador) e à parcela do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT/FAP) incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como as contribuições destinadas a outras Entidades e Fundos (Terceiros), consolidados em 28/11/2018, como segue.

Tributo	Período	Valor (R\$)
Contribuição Previdenciária Patronal (Empresa/Empregador)	01/2013 a 12/2016	97.257.269,77
Contribuição Risco Ambiental SAT/GILRAT/FAP	01/2013 a 12/2016	4.396.860,08
Contribuição destinada a outras Entidades e Fundos (Terceiros)	01/2013 a 12/2016	25.194.507,75
Total do Tributado Lançado		126.848.637,60

Do Termo de Verificação Fiscal (TVF)

Informa o TVF acerca da origem, natureza e bases de cálculos das contribuições apuradas, o que segue.

Relata a fiscalização que a JBS S/A pagou aos seus segurados empregados, celetistas, diretores e gerentes, assim como aos segurados contribuintes individuais, remunerações por meio de contratos simulados com Pessoas Jurídicas vinculadas a estes segurados, de forma a fraudar e sonegar o pagamento correto de suas obrigações previdenciárias.

E com o intuito de disfarçar, simular tais pagamentos lançou os valores na sua contabilidade em uma conta contábil com a denominação de PLR – programa de Participação nos Lucros e Resultados. Todavia esses pagamentos não têm qualquer conexão com a verdadeira natureza da rubrica PLR.

A JBS simulava contratos de prestação de serviços com empresas vinculadas a seus segurados empregados e contribuintes individuais, ou diretamente como sócios, ou como empresas de aluguel, que cediam os direitos creditícios dos valores pagos pela JBS a esses segurados.

Esses pagamentos com a denominação de PLR – programa de Participação nos Lucros e Resultados realizados por meio de contratos simulados com Pessoas Jurídicas vinculadas aos segurados empregados e contribuintes individuais da JBS S/A foram realizados a margem da legislação que rege a PLR (Lei n.º 10.101/2000).

Os registros contábeis simulando verbas de Participação nos Lucros e Resultados têm a finalidade de ocultar fatos geradores de contribuições previdenciárias, acobertados por uma falsa aparência de normalidade, porque na essência os valores pagos correspondem à remuneração definida como salários de contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias, na forma do art. 22, incisos I, II e III da Lei n.º 8.212/91.

Durante o procedimento fiscal, em resposta apresentada pela JBS, a própria empresa admitiu a irregularidade, qual seja, a simulação dos pagamentos efetuados a seus segurados empregados e contribuintes individuais por meio de PJ, “supostas” prestadoras de serviços.

Registra que apesar de a JBS S/A utilizar o termo “programa de Participação nos Lucros e Resultados” o recebimento dos valores objeto deste lançamento não encontra respaldo nas normas que regulamentam o Pagamento de Lucros e Resultados para segurados empregados e não há dispositivo legal que ampare pagamento de PLR a contribuintes individuais.

Acrescenta que a própria JBS S/A dispõe de um programa de Pagamento de Lucros e Resultados no qual estes mesmos funcionários listados no TVF foram beneficiados, com contabilização correta, declaração em DIRF, recolhimentos do imposto de renda retido na fonte e lançamento nas folhas de pagamento destas rubricas.

Conforme discriminado no TVF, as bases de cálculo foram apuradas a partir dos valores das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelas pessoas jurídicas que se relacionaram de forma simulada com a empresa autuada, conforme conta contábil com a denominação de PLR – programa de Participação nos Lucros e Resultados.

A JBS apresentou 3 (três) Acordos Coletivos de Trabalho – Programa de Participação nos Resultados referentes aos anos-calendário 2012 e 2013; 2014 e 2015; e 2016 celebrados entre o Sindicato dos Empregados em empresa de Industrialização Alimentícia de São Paulo e Região, para sustentar a alegação de que o pagamento feito a seus diretores, gerentes, administradores aqui relacionados foi a título de PLR.

Verificou-se que a JBS pagou a estes segurados empregados, dentro do programa estipulado pelos acordos com o sindicato acima estabelecido, verbas a título de PLR, diretamente pela JBS, sem a intermediação de pessoas jurídicas, e também contabilizado e tributado pela JBS como PLR. Esses valores, por sua vez, também foram informados e corretamente tributados como rendimentos tributáveis nas correspondentes DIRPF, destes segurados e não são objeto deste lançamento.

Já os valores pagos pela JBS S/A para as pessoas jurídicas indicadas pelos seus segurados empregados não sofreram a tributação relacionada como pagamento a pessoas físicas, e mais, estes segurados informaram os valores recebidos em suas DIRPF como Lucros e Dividendos distribuídos, e alguns casos, nem informaram estes recebimentos.

A JBS também encaminhou 06 (seis) arquivos referentes à apresentação “Programa de Participação nos Resultados – Liderança” (2011 a 2016), programa que teve como característica principal o pagamento ilícito através de contratos simulados com pessoas jurídicas vinculadas a seus segurados empregados. As apresentações supracitadas tratam, em suma, do objetivo, elegibilidade, regras gerais e metas do programa de cada ano. Ressalta-se que as referidas apresentações fazem menção a BÔNUS e não a PLR.

No TVF (item 5 e subitens 5.1 a 5.49), a fiscalização percorreu individualmente sobre os pagamentos efetuados pela JBS a cada um de seus segurados empregados (diretores e gerentes) simulando verbas de Participação nos Lucros e Resultados que, na verdade, são salários de contribuição. Foram listados: nome do segurado empregado, cargo que ocupa na JBS e a pessoa jurídica (e CNPJ) vinculada a cada segurado e os valores pagos.

A fiscalização individualizou também a situação de cada segurado contribuinte individual (item 6 do TVF), percorrendo sobre os pagamentos efetuados pela JBS a cada um deles simulando verbas de participação nos lucros e resultados.

No Auto de Infração foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%), em relação aos pagamentos de PLR intermediados por outras pessoas jurídicas, na forma do art. 35-A da Lei 8.212/1991 c/c o § 1.º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Foi imputada responsabilidade solidária e pessoal aos diretores/administradores da empresa autuada Srs. Wesley Mendonça Batista (CPF 364.873.921-20), Eliseo Santiago Perez Fernandez (CPF 412.811.954-72), Jeremiah Alphonsus O'Callaghan (CPF 012.266.188-55) e Francisco de Assis e Silva (CPF 545.102.019-15), nos termos do inciso III do art. 135 do CTN, por atos praticados por excesso de poderes ou infração de leis.

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

Da Ciência do Lançamento Fiscal.

O sujeito passivo autuado tomou ciência do lançamento em 30/11/2018, por meio de sua Caixa Postal (fls. 9.432).

As pessoas físicas qualificadas como responsáveis solidárias foram cientificadas do lançamento e dos respectivos termos de sujeição passiva solidária, via postal, em 30/11/2018: Eliseo Santiago Perez Fernandez; Wesley Mendonça Batista; Francisco de Assis e Silva. Já Sr. Jeremiah Alphonsus O'Callaghan, tomou ciência em 18/12/2018.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo contribuinte em 26/12/2018 (e-fls. 9.441/9.469) e pelos solidários, estes de forma conjunta (Wesley Mendonça Batista, Francisco de Assis e Silva, Jeremiah Alphonsus O'Callaghan e Eliseo Santiago Perez Fernandez), em 28/12/2018 (e-fls. 9.516/9.548).

Em suma, controverteu-se, contribuinte e solidários, na forma apresentada nas respectivas razões de inconformismo (e-fls. 9.441/9.469 – Contribuinte; e-fls. 9.516/9.548 – Solidários), conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 9.603/9.638), pelo que peço vênia para reproduzir:

Das Impugnações

Em 26/12/2018, foi apresentada impugnação da empresa autuada (fls. 9.443/9.469).

Em 28/12/2018, foi apresentada impugnação conjunta dos responsáveis solidários, instrumento de fls. 9.516/9.566.

As impugnações aduzem, em síntese, o que segue.

Impugnação da Empresa JBS S/A

Importa registrar que, em essência, no tocante aos tópicos a seguir, tem-se argumentos comuns nas razões e fundamentos das impugnações apresentadas pela empresa JBS S/A e pelos responsáveis solidários.

Da Preliminar

Da Alegada Afronta ao art. 142 do CTN e Não Incidência de Contribuições Previdenciárias

Alegam que os lançamentos são insubsistentes por clara afronta ao artigo 142 do CTN e, portanto, devem ser cancelados.

Discorrem sobre o princípio da “prevalência da essência sobre a forma” e concluem que, para fins de tributação, devem ser alcançados os fatos efetivamente praticados pelo contribuinte (ou seja, a “realidade fática” ou a “verdade material”), e não os que “aparentam” terem sido praticados.

E, no caso concreto, dizem que [...] *(i) na essência, os pagamentos foram efetuados pela Impugnante a título de PLR para segurados empregados e contribuintes individuais, e (ii) que a fiscalização não questionou o programa de Participação nos Lucros e Resultados da Impugnante, de modo que a conclusão é peremptória e categórica: não deve ser admitida a tributação pretendida pelo auto de infração em discussão.*

Acrescentam que o suposto "ilícito" indicado no Termo de Verificação Fiscal, por si só, não constitui motivação adequada e suficiente para afastar a isenção legal prevista para a PLR e fundamentar a exigência de contribuições previdenciárias, de modo que o auto de infração afronta o disposto no artigo 142 do CTN.

Seguem, argumentando que, em homenagem aos princípios da "prevalência da essência sobre a forma" e da "verdade material", a "forma" adotada pela JBS S/A para o pagamento de parte da PLR é absolutamente irrelevante.

Pedem que sejam providas as impugnações para cancelar integralmente os autos de infração lavrados.

Do Mérito

Da Inexigibilidade de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR paga pela JBS

Sustentam que a natureza jurídica de todos os pagamentos, embora intermediados por outras pessoas jurídicas, é de PLR e, em relação às pessoas físicas cujos CPFs foram listados nas peças de defesa, o pagamento ocorreu uma única vez nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016 (ou receberam um valor inicial mais um complemento) observando as regras da Lei n.º 10.101/00, de modo que deve ser cancelada a exigência de contribuições previdenciárias.

Dizem que os pagamentos efetuados a título de PLR pela JBS S/A foram um só, tendo uma parte sido paga diretamente pela autuada (a parte que foi informada na folha de salários) e a parte remanescente intermediada por outras pessoas jurídicas.

Aduzem que mesmo no caso em que os pagamentos foram integralmente intermediadas por outras pessoas jurídicas, as pessoas físicas receberam participação nos lucros e resultados apenas em um único mês dos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016.

E, uma vez demonstrado que a parcela representativa dos pagamentos observou a periodicidade e o limite previstos na Lei n.º 10.101/00, deve ser reconhecida à isenção prevista na alínea "j" do § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

Alegam que em todos os casos foram observadas as regras da Lei n.º 10.101/00, de modo que [...] (i) os pagamentos foram efetuados a título de PLR; (ii) o programa de PLR da Impugnante não foi questionado pela fiscalização; e (iii) as referidas pessoas físicas receberam uma única PLR nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016 (valor inicial + complemento), deve ser cancelada a exigência de contribuições previdenciárias.

Da PLR Paga aos Contribuintes Individuais

Em relação aos 04 contribuintes individuais, alegam que as pessoas físicas (CPF's ns.º 601.694.359-20, 273.208.668-11, 048.516.828-67 e 024.961.187-24), receberam Participação nos Lucros e Resultados apenas em um único mês do ano de 2014, tendo sido integralmente intermediada por pessoas jurídicas.

Sustentam que, embora os pagamentos tenham sido intermediados por pessoas jurídicas, o pagamento da PLR observou as regras da Lei n.º 10.101/00 o que afasta a incidência de contribuições previdenciárias.

Argumentam que a PLR paga a contribuintes individuais também está amparada pela regra de isenção prevista na alínea "j" do § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, porque não há qualquer restrição ou limitação no artigo 7.º da Constituição Federal de 1988 e na Lei n.º 10.101/00.

Da Não Incidência de Contribuições Previdenciárias Sobre Bônus de Contratação e Indenização por Desligamento

Postulam o afastamento da incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos diretamente pela JBS S/A, uma única vez em 2014, às pessoas físicas: CPF n.º 818.019.639-91, que recebeu diretamente da autuada bônus de contratação e CPF n.º 195.530.718-05, que recebeu indenização pelo seu desligamento da empresa.

Para fundamentar tal pretensão, afirmam que tais pagamentos não têm natureza remuneratória do trabalho, os valores pagos a esses segurados não se referem à Participação nos Lucros e Resultados e não foram pagos de forma habitual, de modo que a exigência da contribuição previdenciária deve ser afastada. Dizem que tanto o bônus de contratação, quanto à indenização pelo desligamento, não são frutos de contrato que os relacione com a contraprestação do exercício do trabalho.

Informam que [...] o Bônus de contratação é a indenização oferecida pela empresa a um empregado que ela tenha interesse de contratar, pelo abandono que este empregado teria de expectativa de ganhos na atividade anterior. Representa um convite

de risco com prévia indenização para que este empregado aceite a contratação já previamente indenizado, justamente em razão do aceite desse risco, de largar algo estável e certo, ou até mesmo sua autonomia por algo novo (relação de emprego).

Em conclusão, dizem que em razão da ausência de habitualidade e por não configurar remuneração advinda do exercício de um trabalho, a CLT não trata do bônus de contratação e o § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 não determina que o bônus de contratação e a indenização pelo desligamento devam compor o salário-de-contribuição.

Da Multa de Ofício Qualificada em 150%

Alegam a ausência de prova, nos autos, dos fatos necessários para ensejar a qualificação da multa de ofício em 150%.

Dizem que a conduta da JBS S/A em assumir a existência de pagamentos efetuados a título de PLR por intermédio de outras pessoas jurídicas e prontamente disponibilizar à fiscalização todas as informações e documentos necessários para a lavratura do auto de infração, não se enquadra nos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei n.º 4.502/64.

Seguem argumentando que o suposto *ilícito*, apontado pela fiscalização, não tem impacto no recolhimento de contribuições previdenciárias e não constitui motivação adequada e suficiente para a lavratura de auto de infração, e, com mais razão, para a qualificação da multa de ofício em 150%, a qual deve ser cancelada. Traz jurisprudência do CARF sobre a matéria.

Pedem que seja cancelada a qualificação da multa de ofício em 150%.

Da Decadência

As Impugnantes afirmam que promoveram o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários de modo que os autos de infração estão a exigir supostas diferenças.

E, uma vez afastada a acusação fiscal de prática de condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, impõe-se a observância do § 4.º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, já que se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação, com pagamento antecipado.

Reforçam seus argumentos aduzindo que [...] (i) com o cancelamento da qualificação da multa de ofício em 150%; (ii) havendo pagamento antecipado, nos termos exigidos pela Súmula CARF n.º 99, e (iii) tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 30/11/2018, e tem por objeto supostos fatos geradores dos meses de janeiro a dezembro de 2013, deve ser aplicada a regra do § 4.º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, reconhecendo-se parcialmente a extinção dos créditos tributários pela decadência.

Da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Sustentam 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).

Asseguram que, a considerar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, quando exigida em conjunto com o tributo, seria admitir contradição aos próprios termos do artigo 161 do Código Tributário Nacional, pois este dispositivo, em sua parte final, além da cobrança dos juros de mora sobre o crédito inadimplido, resguarda a "imposição das penalidades cabíveis" sobre este crédito inadimplido.

Frisam 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.

Dos Pedidos

Requerem o recebimento e provimento das Impugnações, para cancelar integralmente os autos de infração lavrados.

Requerem ainda que, durante todo o curso do presente processo, todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome de FABIO AUGUSTO CHILO, OAB/SP 221.616, com escritório profissional sito à Avenida Marginal Direita do Tietê, 500, Vila Jaguara, São Paulo/SP, CEP 05.118-100.

Impugnação dos Responsáveis Solidários (art. 135, inciso III do CTN)

Os Srs. Wesley Mendonça Batista, Eliseo Santiago Perez Fernandez, Jeremiah Alphonsus O'Callaghan e Francisco de Assis e Silva, qualificados, nos autos, como

responsáveis solidários, apresentaram impugnação em conjunto, por meio da qual alegam que não pode prosperar a responsabilidade solidária a eles imputada pela Fiscalização, haja vista que não há provas de que os Impugnantes teriam praticado 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 no inciso III do art. 135 do CTN.

Seguem argumentando que é indevida a responsabilidade solidária a eles imputada (inciso III do art. 135, do Código Tributário Nacional) porque não há provas, nos autos, de que eles teriam praticado os fatos alegados pela Fiscalização, de modo que não devem ser responsabilizados pelo crédito tributário formalizado contra a pessoa jurídica.

Afirmam que não houve qualquer descrição individual e específica das condutas de cada administrador que pudesse caracterizar quaisquer das hipóteses descritas no art. 135 do CTN; que não restou demonstrada de forma clara e precisa a participação efetiva, exclusiva e dolosa dos Impugnantes no sentido de agir pessoalmente/individualmente para a prática das condutas elencadas no relatório; que o não pagamento de tributo não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal dos administradores. Trazem julgados do STJ e do CARF sobre a matéria.

Seguem argumentando que para responsabilizar aqueles que exercem administração da sociedade, nos termos do dispositivo supracitado, é necessária a comprovação de que tenha efetivamente praticado atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que não ocorreu no caso concreto.

Pedem que seja dado provimento a Impugnação para determinar a exclusão dos impugnantes do polo passivo como devedores solidários.

Dos Pedidos

Requerem o recebimento e provimento da Impugnação para cancelar integralmente o auto de infração lavrado.

Também requerem que, durante todo o curso do presente feito, todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome de FABIO AUGUSTO CHILO, OAB/SP 221.616, com escritório profissional sito à Avenida Marginal Direita do Tietê, 500, Vila Jaguara, São Paulo/SP, CEP 05118-100.

Do Acórdão de Impugnação

As teses da defesa não foram acolhidas pela DRJ (e-fls. 9.603/9.638), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte e dos solidários por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Preliminar de Decadência; **b)** Preliminar de Afronta ao art. 142 do CTN e Não Incidência de Contribuições Previdenciárias; **c)** Do Lançamento Relativo aos Segurados Empregados e Contribuintes Individuais; **d)** Da PLR paga aos Segurados Empregados; **e)** Da PLR paga aos Contribuintes Individuais; **f)** Dos Pagamentos Realizados a Título de Bônus de Contratação e Indenização por Desligamento. Alegação de não Incidência de Contribuições Previdenciárias; **g)** Da Multa de Ofício Qualificada em 150%; **h)** Da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício; **i)** Da Sujeição Passiva Solidária (art. 135, inciso III do CTN); e **j)** Das intimações. Encaminhamento.

Ao final, consignou-se que votava no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, em julgar Improcedentes as Impugnações do contribuinte (JBS S.A.) e dos responsáveis solidários, mantendo-se o crédito tributário exigido e a sujeição passiva solidária imputada aos administradores (inciso III do art. 135 do CTN).

Do Recurso Voluntário do Contribuinte

No recurso voluntário do Contribuinte, interposto em 05/06/2019 (e-fls. 9.758/9.802), o sujeito passivo reitera termos da impugnação e postula, primeiro, a nulidade da

decisão de piso. Subsidiariamente, a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar os autos de infração.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da preliminar de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa – Ausência de apreciação de argumentos do contribuinte (afronta ao inciso II do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972); **b)** Da insubsistência do lançamento tributário – Afronta ao artigo 142 do CTN; **c)** Da PLR paga pela recorrente aos segurados empregados; **d)** Da PLR observância de periodicidade e limite previstos na Lei n.º 10.101, de 2000 (Pessoas físicas receberam PLR apenas em um único mês, sendo uma parcela informada na folha de salários e a parcela remanescente foi intermediada por PJ; Pessoas físicas receberam PLR apenas em um único mês, tendo sido integralmente intermediada por PJ; Pessoas físicas receberam PLR em um determinado mês e o valor complementar em mês subsequente; Pessoas físicas receberam duas vezes PLR, observando o prazo de três meses; PLR paga a contribuintes individuais); **e)** Não incidência de contribuições previdenciárias sobre bônus de contratação (*Hiring Bonus*) e indenização por desligamento; **f)** Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros – Art. 4.º, § 1.º, da Lei n.º 6.950, de 1981; **g)** Improcedência da qualificação da multa de ofício em 150%; **h)** Da decadência; e **i)** Subsidiariamente, não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Do Recurso Voluntário dos Solidários

No recurso voluntário apresentado em conjunto pelos Solidários, interposto em 06/06/2019 (e-fls. 9.805/9.858), os responsáveis tributários reiteram termos da impugnação e postulam, primeiro, a nulidade da decisão de piso. Subsidiariamente, a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar os autos de infração.

Na peça recursal abordam os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da ausência de prova dos requisitos necessários para aplicação do art. 135, III, do CTN; **b)** Da insubsistência do lançamento tributário – Afronta ao artigo 142 do CTN; **c)** Da PLR paga pela JBS aos segurados empregados; **d)** Da PLR observância de periodicidade e limite previstos na Lei n.º 10.101, de 2000 (Pessoas físicas receberam PLR apenas em um único mês, sendo uma parcela informada na folha de salários e a parcela remanescente foi intermediada por PJ; Pessoas físicas receberam PLR apenas em um único mês, tendo sido integralmente intermediada por PJ; Pessoas físicas receberam PLR em um determinado mês e o valor complementar em mês subsequente; Pessoas físicas receberam duas vezes PLR, observando o prazo de três meses; PLR paga a contribuintes individuais); **e)** Não incidência de contribuições previdenciárias sobre bônus de contratação (*Hiring Bonus*) e indenização por desligamento; **f)** Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros – Art. 4.º, § 1.º, da Lei n.º 6.950, de 1981; **g)** Improcedência da qualificação da multa de ofício em 150%; **h)** Da decadência; e **i)** Subsidiariamente, não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Do Aditamento do Recurso Voluntário dos Solidários

No Aditamento do recurso voluntário (e-fls. 9.866/9.890), apresentado em conjunto pelos Solidários, com documentos (e-fls. 9.893/9.990), em 10/07/2019, os responsáveis tributários alegam questões de ordem pública e o esclarecimento da verdade material. Requerem o reconhecimento da(s) nulidade(s) e a aplicação do REsp Repetitivo n.º 1.101.728 para reconhecer que a responsabilidade veiculada no art. 135 do CTN é subsidiária e não solidária.

Superadas as preliminares, reconhecer que os recorrentes não possuíam competência para deliberar sobre pagamentos ou forma de pagamento. Subsidiariamente, se necessário, considerando que os documentos estão na posse da empresa, converter o julgamento em diligência para apurar a realidade dos fatos. Subsidiariamente, afastar, ao menos, o lançamento relativo a contribuintes individuais.

Na peça de Aditamento abordam os seguintes capítulos: **a)** Do cabimento do aditamento; **b)** Preliminar de nulidade por indevida inovação do critério jurídico da autuação fiscal na decisão da DRJ; **c)** Preliminar de nulidade por falta de indicação de conduta específica; **d)** Preliminar de nulidade por incorreto enquadramento da natureza da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN; **e)** Improcedência dos argumentos da DRJ – Impossibilidade de imputação de responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN, indivíduos que não poderiam deliberar sobre a forma de pagamento do PLR; **f)** Os pagamentos de PLR para empregados; e **g)** Os pagamentos de PLR para contribuintes individuais.

Demais atos do processo e encaminhamento ao CARF

Estes autos estão sendo julgados na mesma sessão de julgamento do Processo n.º 15956.720241/2017-11, que decorre do mesmo procedimento fiscal (0816500.2017.01144), tendo sido juntado no caderno processual o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento **Parcial** daquele procedimento fiscal (e-fls. 6/7).

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo n.º 15956.720145/2018-46 (e-fl. 9.433), Representação Fiscal para Fins Penais.

Consta nos autos informação sobre não ter havido requisição dos autos para apresentação de contrarrazões pela PGFN, conforme dossiê 10040.000014/1016-22 (e-fl. 9.991).

Em 28/02/2020, próximo ao julgamento, o recorrente principal requereu a juntada aos autos de “parecer” técnico jurídico, tendo sido deferida a juntada. Desde logo, consigno que o parecer será entendido como memoriais. Nele são reiterados os termos da defesa.

Os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo distribuído por sorteio público e eletrônico para este Conselheiro Relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade do Recurso Voluntário do Contribuinte

O Recurso Voluntário não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

O recurso é tempestivo (notificação do Contribuinte em 07/05/2019, e-fl. 9.750, protocolo recursal em 05/06/2019, e-fls. 9.758/9.760, e despacho de encaminhamento, e-fl. 9.860), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Todavia, existe fato extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto à matéria não apresentada na impugnação, não controvertida tempestivamente nos autos e constante como inovação no recurso voluntário, qual seja, a alegação relativa ao pedido subsidiário, caso mantido o lançamento, “*Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros (art. 4.º, § 1.º, da Lei n.º 6.950, de 1981)*”.

É que na impugnação essa temática não é questionada. Não há uma só linha tratando do assunto e a DRJ não se pronunciou sobre a matéria.

Ora, os arts. 14, 16 e 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõem que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo com as matérias julgadas, não se admitindo conhecer de inovação em sede de recurso.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de “*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*”, de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não julgada para enfrentamento em sede de revisão.

Se determinada matéria não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação e, por isso mesmo, a DRJ não se pronunciou sobre tema não suscitado.

Sendo assim, conheço em parte do recurso voluntário (e-fls. 9.758/9.802), deixando de apreciar, se necessário for, a alegação relativa ao pedido subsidiário, caso mantido o lançamento, “*Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros (art. 4.º, § 1.º, da Lei n.º 6.950, de 1981)*”.

Admissibilidade do Recurso Voluntário dos Solidários, integrado por Aditamento

O Recurso Voluntário dos solidários (e-fls. 9.805/9.858), integrado por aditamento (e-fls. 9.866/9.890), não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

O recurso voluntário principal dos solidários (e-fls. 9.805/9.858) é tempestivo (notificação do Solidário Eliseo Santiago Perez Fernandez em 09/05/2019, e-fl. 9.752, do Solidário Wesley Mendonça Batista em 10/05/2019, e-fl. 9.757, do Solidário Jeremiah Alphonsus O'Callaghan em 04/06/2019, e-fls. 9.753/9.756, do Solidário Francisco de Assis e Silva em 10/06/2019, e-fl. 9.863, protocolo recursal em 06/06/2019, e-fl. 9.805, e despacho de encaminhamento, e-fl. 9.860), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

No entanto, o ADITAMENTO (e-fls. 9.866/9.890) apresentado em conjunto pelos Solidários não deve ser admitido, tendo em vista a preclusão consumativa que decorreu da interposição do recurso voluntário originariamente interposto pelos solidários (e-fls. 9.805/9.858).

Veja-se que a Súmula CARF n.º 71 permite que todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação possam recorrer, no entanto, se o exercício já foi exercido por um deles, então, para este, opera-se a preclusão consumativa.

Neste sentido, conferir:

Acórdão n.º 1302-003.356, datado de 23/01/2019

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO – FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA DESCONSIDERAÇÃO DE TESE TRAZIDA COMO ADITAMENTO À RECURSO VOLUNTÁRIO.

A falta de declinação dos motivos de fato e direito encerra o acolhimento de embargos de declaração a fim de se construir a respectiva fundamentação e assim sanar a omissão apontada.

PROCESSUAL – PRECLUSÃO CONSUMATIVA – INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR APÓS A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO FORA DAS HIPÓTESES DO ART. 16, § 4.º, DO DECRETO 70.235 – IMPOSSIBILIDADE.

O pedido deve ser compreendido, e limitado, pela causa de pedir efetivamente deduzida pelo contribuinte na primeira oportunidade legalmente prevista, conforme previsão contida no art. 17 do Decreto 70.235, somente se autorizando a inovar dentro das situações expressamente autorizadas pelo art. 16 do mesmo diploma processual administrativo.

A despeito de alegar que o aditamento traria exclusivamente questões de ordem pública e temas pertinentes a fatos, no escopo de aclarar a verdade material, os tópicos do aditamento demonstram (conferir parte específica do relatório delineado em linhas pretéritas) que o objetivo do recorrente, através de novo patrono e banca de advocacia, é “reapresentar” o recurso em substituição ao originalmente interposto.

Demais disto, para o recurso voluntário originalmente apresentado pelos solidários (e-fls. 9.805/9.858), existe fato extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto à matéria não apresentada na impugnação dos solidários, não controvertida tempestivamente nos autos e constante como inovação no recurso voluntário dos solidários, qual seja, a alegação relativa ao pedido subsidiário, caso mantido o lançamento, “*Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros (art. 4.º, § 1.º, da Lei n.º 6.950, de 1981)*”.

É que na impugnação dos solidários essa temática não é questionada. Não há uma só linha tratando do assunto e a DRJ não se pronunciou sobre a matéria.

Sendo assim, conheço em parte do recurso voluntário dos solidários (e-fls. 9.805/9.858), deixando de conhecer do aditamento (e-fls. 9.866/9.890) e deixando de apreciar, se necessário for, a alegação relativa ao pedido subsidiário, caso mantido o lançamento, “*Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros (art. 4.º, § 1.º, da Lei n.º 6.950, de 1981)*”.

De toda sorte, eventuais verdadeiras questões efetivamente de ordem pública ou matérias exclusivamente de fato, serão enfrentadas naturalmente na análise do recurso voluntário originário dos solidários (e-fls. 9.805/9.858), assim como se analisará eventual aplicação do Recurso Repetitivo REsp 1.101.728.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito em relação ao Recurso Voluntário do Contribuinte e dos Solidários

- Preliminar de nulidade do lançamento por vício material insanável (Da insubsistência do lançamento tributário – Afronta ao artigo 142 do CTN)

Observo que a recorrente e os solidários requereram o cancelamento integral dos autos de infração lavrados, sob o argumento de que os fatos apontados pela fiscalização não seriam suficientes para legitimar e provar a acusação fiscal, isto porque os lançamentos seriam manifestamente insubsistentes por afronta ao art. 142 do CTN. Em suma, entendo que se postulou, em realidade, seja reconhecida a nulidade e cancelados os lançamentos.

Alega a defesa, de forma mais direta, invocando o princípio da “prevalência da essência sobre a forma” e da “verdade material”, que o suposto ilícito não constitui motivação adequada e suficiente para afastar a isenção [imunidade] legal prevista para a PLR e fundamentar a exigência de contribuições previdenciárias. Assevera que a autuação se deu por pagamentos efetuados pela JBS (e questionados pela fiscalização), os quais foram intermediados por pessoas jurídicas interpostas.

Diz a JBS que: “*Na essência, a Recorrente efetuou o pagamento de uma parte da PLR sem o desconto do IRRF. Por isso, o pagamento de parte da PLR foi formalizada e documentada por intermédio de outras pessoas jurídicas.*” (e-fl. 9.772; e e-fl. 9.824, solidários)

Acrescenta a JBS que (e-fl. 9.773; e e-fl. 9.824, solidários):

[O] que precisa ficar absolutamente claro é que, tanto os pagamentos que foram informados nas folhas de salários (e igualmente não tributados pelas contribuições previdenciárias), quanto os pagamentos que, apenas para formalização e documentação, foram intermediados por outras pessoas jurídicas, têm a mesma natureza jurídica e estão

inseridos no mesmo programa de participação nos lucros e resultados mantido pela JBS S/A.

Assim, indaga-se: Por qual motivo os pagamentos a título de PLR informados nas folhas de salários estariam sujeitos à isenção de contribuições previdenciárias (como reconhecido pela fiscalização), e os pagamentos a título de PLR que, apenas para fins de formalização e documentação, foram intermediados por outras pessoas jurídicas, não estariam sujeitos à regra de isenção prevista na alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91? As ilações indicadas pela fiscalização (e encampadas na r. decisão recorrida) não respondem essa indagação de forma convincente e suficiente.

Continua, ainda, sustentando que (e-fl. 9.776; e e-fl. 9.827, solidários):

[E]m homenagem aos princípios da “prevalência da essência sobre a forma” e da “verdade material”, a “forma” adotada pela Recorrente para o pagamento de parte da PLR é absolutamente irrelevante e também não encontra óbice na Lei n.º 10.101. Além disso, a conduta consistente na formalização e documentação de parte da PLR por intermédio de outras pessoas jurídicas, quando muito, teria implicado o não recolhimento de IRRF e, desse modo, deve repercutir nas pessoas físicas, não constituindo, portanto, causa suficiente para exigência de contribuições previdenciárias da Recorrente, até porque, repita-se, o programa de participação nos lucros e resultados mantido pela Recorrente não foi questionado pela fiscalização.

Cabe repetir que a Recorrente tem notícia de que as pessoas físicas sofreram a lavratura de autos de infração (o que, aliás, pode ser confirmado pela própria Receita Federal do Brasil), justamente para formalizar a exigência do IRPF sobre a parte da PLR intermediada por outras pessoas jurídicas, inclusive acrescida da multa de ofício qualificada em 150% e dos juros de mora. Se assim é, o suposto “ilícito” já teria sido reparado mediante a lavratura de autos de infração contra as pessoas físicas e a exigência do único imposto que incidia nos pagamentos efetuados a título de PLR pela Recorrente.

Pois bem. Inicialmente, afirmo que a “*participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa*”, regulamentada atualmente pela Lei n.º 10.101, de 2000, com suas alterações, é de vital importância à integração entre capital e trabalho. A referida verba denominada abreviadamente de PLR tem nascedouro, inclusive, antes mesmo da Constituição de 1988. Aliás, no momento antecedente a sua regulamentação, a partir da Medida Provisória n.º 794, de 1994, inexistia não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba¹, de toda sorte, o constituinte originário, objetivando incentivar ainda mais a prática pelos empregadores, previu a possibilidade de lei regulamentadora instituir a benesse aos empregados com não incidência da contribuição previdenciária.

Dito isto, afirmo que a fiscalização constatou (e o fato não é negado pela defesa) que alguns segurados empregados e alguns segurados contribuintes individuais receberam “pagamentos” via pessoas jurídicas interpostas e tais valores tiveram suas saídas escrituradas contabilmente na escrita da JBS como PLR, ainda que suportadas em notas fiscais das interpostas pessoas.

¹ Deveras, o Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), confirmou a eficácia limitando ao consolidar o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, o que se deu após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor. Foi firmada a tese: "Tema 344 da Repercussão Geral/STF. Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."

Tais pagamentos de PLR ocorreram via pessoas jurídicas interpostas (chamadas pela fiscalização de “noteiras”), as quais emitiam notas fiscais de prestação de serviços (que não ocorreram e não tinham suporte em qualquer contrato)² tendo a JBS (Recorrente) como tomadora dos serviços e esta efetuava os pagamentos para os segurados (empregados ou contribuintes individuais) por “suposta conta e ordem das noteiras”, uma vez que “era apresentado para o setor financeiro da JBS” um “instrumento particular de cessão de direitos creditícios”, firmado entre o segurado e a respectiva noteira relacionada, tudo com anuência da JBS (da sua Administração).

Mesmo o caso do suposto pagamento de Bônus de Contratação (*Hiring Bonus*), que a defesa diz estar correto e ser igualmente objeto do lançamento, a resposta dá conta também do pagamento da tal PLR intermediado por interposta pessoa jurídica para o segurado receptor do dito bônus (e-fls. 5.981/6.001, 6.006/6.007 e 6.019/6.020 – Segurado “Gilmar Schumacher”) e o tal bônus foi contabilmente escriturado na conta contábil destinado aos tais pagamentos de PLR.

Diante de tais apontamentos e face aos autos de infração com a descrição dos fatos relacionados à apontada infração, substanciados por seus elementos integrativos, como, por exemplo, o fundamento legal, o demonstrativo de apuração, o demonstrativo de multa e juros de mora, o demonstrativo dos responsáveis tributários (solidários) e o relatório fiscal, além dos documentos colacionados, entendo que inexistente nulidade.

É que estando à fiscalização, em procedimento administrativo regular, convencida da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (pagamentos que a autoridade administrativa entende serem sujeitas à incidência de contribuições) e tendo, a partir desta ótica, determinado a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e os responsáveis e proposto a aplicação da penalidade cabível, então agiu conforme lhe ordena a lei na sua atividade privativa, vinculada e obrigatória, aliás, se não o fizesse, estaria sujeita a pena de responsabilidade funcional.

Se o lançamento deve ser cancelado, ou não, é caso de análise meritória a ser enfrentado em breve no decorrer deste voto.

De mais a mais, *obiter dictum*, não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável, tendo identificado o “fato imponível”.

O relatório fiscal, em conjunto com os documentos acostados, atendeu plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do apontado crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento.

² Simulação de serviços.

Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação.

Além disto, houve a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído. A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado e pelos responsáveis, tanto que exerceram seus respectivos direitos de defesa bem debatendo o mérito do lançamento. A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto às provas que identificam a subsunção do caso concreto à norma tributante, estando os autos bem instruídos e substanciados para dá lastro a subsunção jurídica efetivada. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e a recorrente e os solidários exerceram claramente o direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, em extenso arrazoado para o bom e respeitado debate.

Discordar dos fundamentos, das razões do lançamento, não torna o ato nulo, mas sim passível de enfrentamento das razões recursais no mérito.

Em suma, não é acertado afirmar que houve violação ao art. 142 do CTN, tampouco é razoável alegar que não há motivação adequada e suficiente ao apontar os fatos geradores indicados nos autos de infração.

Além disto, não resta comprovado nos autos qualquer prejuízo para a defesa.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

- Preliminar de nulidade da decisão por cerceamento de defesa – Ausência de apreciação de argumentos do contribuinte (afrenta ao inciso II do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972)

Observo que a defesa requer a declaração da nulidade do acórdão de piso, sob alegação de cerceamento de defesa, por não enfrentamento de supostas todas questões postas ao debate. Diz que comprovou a observância da Lei 10.101 e a periodicidade, assim como a ausência de habitualidade e não teria havido pronunciamento sobre os tópicos específicos.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Primeiro, eventual erro no julgamento, na interpretação do direito, seria caso, se efetivamente existisse, de reforma da decisão, não de nulidade, sendo tema de mérito.

Segundo, o julgador não está obrigado a responder, um a um, a todos os argumentos apresentados pelo interessado, contanto que se baseie em motivo suficiente para fundamentar a decisão, tendo encontrado motivo suficiente para a posição adotada. Aliás, lendo o Termo de Verificação Fiscal juntado aos autos, bem como a impugnação e confrontando-se eles e os demais elementos dos autos com a decisão de piso, constato que, diante do litígio instaurado, a decisão hostilizada enfrentou todas as questões postas a sua apreciação externando as suas razões para firmar sua livre convicção e tecer seu dispositivo. Aliás, entendeu-se que os pagamentos realizados não tem natureza jurídica de PLR, apesar da alegada natureza.

Não observo *error in procedendo* do julgador de piso ou mesmo da fiscalização no ato de efetivar o lançamento, aliás a fiscalização bem fundamentou o ato exarado e a decisão de piso apreciou a lide nos pontos fundamentais para tecer seu julgamento. Quando muito, as alegações do recorrente estão ligadas a um suposto *error in iudicando* da decisão de piso, no que seria um possível equívoco no interpretar o direito positivo face as provas coligidas no caderno processual, portanto não é caso de nulidade da decisão de primeira instância, mas sim, se for a hipótese, de reforma da decisão. Nesta toada, o eventual *error in iudicando* é enfrentado no debate traçado quanto ao mérito recursal, frente aos argumentos de mérito delineados pela defesa no seu recurso voluntário bem concatenado com muitas laudas de exposição argumentativa.

Outrossim, registro que, conforme lição da jurisprudência uníssona do STJ, o julgador não está "*obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.*" (AgInt no REsp 1662345/RJ, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/06/2017, DJe 21/06/2017).

Isto é, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma questão, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado para a questão enfrentada. Ou, em outras palavras, o julgador não está obrigado a responder, um a um, a todos os argumentos apresentados pelo interessado, contanto que se baseie em motivo suficiente para fundamentar a decisão da respectiva questão. Veja-se que a matéria controvertida foi totalmente julgada pelo juízo *a quo*, inexistindo, inclusive, qualquer omissão.

Eventual inconformismo é caso de debate no mérito. O fato é que inexistente nulidade, não há cerceamento de defesa ou violação ao devido processo legal. Aliás, a autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum interpretativo quanto as provas analisadas, estando os autos bem instruídos e substanciados para a dá lastro a subsunção jurídica efetivada.

Em suma, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer nulidade, pois verifico, isto sim, que, pela motivação consignada na decisão recorrida, é possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas. Depreende-se do acórdão que houve o pronunciamento de forma adequada e suficiente sobre as razões de defesa suscitadas pelo recorrente na impugnação, adotando-se decisão bem delineada quanto as suas conclusões. Portanto, trata-se de decisão adequadamente motivada e fundamentada. Entendeu-se que sequer natureza de PLR possuíam os pagamentos, tampouco natureza de *hiring bonus* ou de indenização por desligamento. Este é o ponto com o qual não quer se conformar a defesa.

De acordo com a peça recursal, a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos no voto condutor da questionada decisão. Não há *error in procedendo*, eis a conclusão preliminar.

Sem razão o recorrente neste capítulo, rejeito a preliminar.

Doravante, passo a analisar o mérito e capitular os temas de enfrentamento, a meu modo, sem prejuízo ao enfrentamento de todas as questões necessárias ao julgamento.

Mérito em relação ao Recurso Voluntário do Contribuinte e dos Solidários

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência. Informa-se que os autos de infração foram lavrados em 30/11/2018 e tem no incluso objeto da autuação supostos fatos geradores dos meses de janeiro a dezembro de 2013. Alega-se que deve ser aplicado ao caso concreto o § 4.º do art. 150 do CTN³, pois houve pagamento antecipado e o tributo é sujeito a lançamento por homologação, não podendo se reconhecer condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Especificamente, relato que a JBS foi notificada em 30/11/2018 (e-fl. 9.431), os solidários Wesley Mendonça Batista, Eliseo Santiago Perez Fernandez e Francisco de Assis e Silva foram notificados em 30/11/2018 (e-fls. 9.437; 9.436; 9.435; respectivamente) e o solidário Jeremiah Alphonsus O'Callaghan foi notificado em 18/12/2018 (e-fls. 9.434 e 9.438/9.439, após transcurso de edital). Os fatos impositivos são das competências 01/2013 a 12/2016. A tese da decadência é alegada para englobar apenas as competências 01/2013 a 12/2013.

Pois bem. Conforme se lê na preliminar exposta em linhas pretéritas, que, doravante, deve ser parte integrante deste capítulo, observa-se que a JBS ordenou a segurados com ela relacionados (empregados e contribuintes individuais) que obtivessem “notas fiscais” junto a interpostas pessoas jurídicas (terceiras) relacionadas a eles (segurados empregados e contribuintes individuais), a fim de *“efetu[ar] o pagamento de uma parte da PLR sem o desconto do IRRF. Por isso, o pagamento de parte da PLR foi formalizada e documentada por intermédio de outras pessoas jurídicas.”* (e-fl. 9.772; e e-fl. 9.824, solidários)

Por conseguinte, a própria JBS reconhece que os pagamentos efetivados, que denomina de PLR, foram formalizados e documentados por intermédio de outras pessoas jurídicas.

Some-se a este fato a circunstância da JBS admitir ser a “tomadora dos serviços” em tais “notas fiscais” e anuir com a suposta ordem das “noteiras” para efetuar o pagamento do valor diretamente as partes relacionadas com a JBS (seus empregados e contribuintes individuais), por força de vários contratos denominados de *“instrumento particular de cessão de direitos creditícios”*, firmado este entre o segurado (empregados e contribuintes individuais ligados a JBS) e a respectiva noteira relacionada.

Com a devida vênia, tais anatematizados procedimentos, sempre adotados com anuência e determinação da JBS, apresentam-se dentro dos contornos das normas que se nega a incidência (arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964).

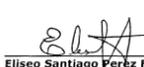
³ Art. 150, § 4.º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Veja-se, durante a fiscalização, a quase totalidade dos segurados instados a se manifestar confirmaram que recebiam a tal “PLR” por intermédio de terceiras pessoas jurídicas (conferir como exemplo da referida resposta às e-fls. 5.565/5.566 e 5.579/5.581 – resposta de um dos administradores da JBS, Francisco de Assis e Silva, arrolado como responsável solidário, inclusive, que, também, recebia tal rubrica sob o referido impróprio procedimento) e a maior parte afirmou que o ocorrido se deu por diretriz da JBS e que não se sabe o motivo da Companhia ter tomado tal decisão (e-fls. 4.049/4.050; 4.153/4.154; 4.307/4.308; 4.319/4.321; 4.369/4.370; 4.470/4.471; 4.554/4.555; 4.659/4.660; 5.244/5.245; dentre diversas outras respostas com igual ou similar conteúdo). Na parte da suposta indenização de desligamento, o beneficiado também fez uso de terceiras pessoas jurídicas e diz ter sido por ordem da JBS (e-fls. 4.269/4.270; 4.276/4.279). Para mera exemplificação, veja-se o teor das seguintes respostas:

e-fls. 5.565/5.566:

<p>SP RIBEIRAO PRETO DRF MG BELO HORIZONTE DEMAC</p> <p>São Paulo, 09 de outubro de 2017.</p> <p>À Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes em Belo Horizonte - DEMAC/BHE Av. Olegário Maciel, nº 2.360, 3º andar, sala 311 CEP 30180-112 – Belo Horizonte – MG.</p> <p>Ref. Termo de Intimeção Fiscal Nº 01, datado de 24/08/2017, TDPF nº 0816500-2017-00843-0</p> <p>At. Srs. Audidores-Fiscais da Receita Federal do Brasil: Robson Pereira Perry – Matrícula nº 00015474 Ricardo Pereira Cruz – Matrícula nº 01292514 Lucas Martins Ferreira Diniz – Matrícula nº 00017365 Rômulo Moises Miranda Borges – Matrícula 00064338</p> <p>Prezados Senhores,</p> <p>FRANCISCO DE ASSIS E SILVA, brasileiro, casado, portador do CPF nº. 545.102.019-12, residente na Rua João Moura, nº 1499, Pinheiros, no Município de São Paulo, Estado de São Paulo, CEP: 05.412-003, vem, respeitosamente à presença de Vossas Senhorias esclarecer e encaminhar o que segue abaixo:</p> <p>I. Resposta ao item 1: Encaminha cópia, em meio digital (pen drive), arquivo PDF, referentes aos anos-calendário de 2012 a 2016, documentos que comprovam o vínculo empregatício com a empresa JBS S.A., sendo:</p> <p>a) Carteira de Trabalho; b) Holerites (contracheques); c) Comprovantes de rendimentos anuais.</p>	<p>SP RIBEIRAO PRETO DRF MG BELO HORIZONTE DEMAC</p> <p>Fl. 5366 Fl. 13</p> <p>II. Resposta ao item 2: Disponibiliza, neste ato, cópia em meio digital (pen drive), em PDF, demonstrativo dos cargos que exerceu no período de 01/01/2012 a 31/12/2016, na empresa JBS S.A.</p> <p>III. Resposta ao item 3: Anexa relação em meio digital (pen drive), em PDF, demonstrativo dos rendimentos recebidos da JBS S.A. a título de Salários e PLR, recebidos inclusive por intermédio de terceiras pessoas jurídicas nos anos calendário de 2012 a 2016. Informa que os valores recebidos a título de PLR por intermédio de Pessoa Jurídica se deu por diretriz da JBS S.A., e que não tem conhecimento dos motivos que levaram a empresa a tomar esta decisão. O sujeito passivo se coloca à disposição de Vossas Senhorias para esclarecimentos adicionais, bem como a juntada de novos documentos, se assim for. Na expectativa de atender a contento, subscrevo mul, Atenciosamente.  FRANCISCO DE ASSIS E SILVA</p>
---	---

e-fls. 5.244/5.245:

<p>Santana de Parnaíba, SP, 9 de agosto de 2017.</p> <p>À Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes em Belo Horizonte - DEMAC/BHE Av. Olegário Maciel, nº 2.360, 3º andar, sala 311 CEP 30180-112 – Belo Horizonte – MG.</p> <p>Ref. Termo nº 1: Início de Procedimento Fiscal, datado de 21/07/2017, TDPF nº 08.1.28.00-2017-00161-0.</p> <p>At. Srs. Audidores-Fiscais da Receita Federal do Brasil: Robson Pereira Perry – Matrícula nº 00015474 Ricardo Pereira Cruz – Matrícula nº 01292514 André Camargo Alves Ferreira – Matrícula nº 00017023 Isis Helena Pereira Colchete – Matrícula nº 01293494 Lucas Martins Ferreira Diniz – Matrícula nº 00017365 Rômulo Moises Miranda Borges – Matrícula 00064338</p> <p>Prezados (as) Senhores (as),</p> <p>ELISEO SANTIAGO PEREZ FERNANDEZ, brasileiro, casado, portador do CPF nº 412.811.354-72, residente na Alameda Tambaqui, nº 156, CP 11, Alphaville, no Município de Santana de Parnaíba, Estado de São Paulo, CEP: 06.540-300, vem, respeitosamente à presença de Vossas Senhorias esclarecer e encaminhar o que segue abaixo:</p> <p>I. Resposta ao item 1: Encaminha cópia, em meio digital (pen drive), arquivo PDF, referentes aos anos-calendário de 2012 a 2016, documentos que comprovam o vínculo empregatício com a empresa JBS S.A., sendo:</p> <p>a) Carteira de Trabalho; b) Holerites (contracheques); c) Comprovantes de rendimentos anuais.</p>	<p>II. Resposta ao item 2: Disponibiliza, neste ato, cópia em meio digital (pen drive), em PDF, demonstrativo dos cargos que exerceu no período de 01/01/2012 a 31/12/2016, na empresa JBS S.A.</p> <p>III. Resposta ao item 3: Anexa relação em meio digital (pen drive), em PDF, demonstrativo dos rendimentos recebidos da JBS S.A. a título de Salários e PLR, recebidos inclusive por intermédio de terceiras pessoas jurídicas nos anos calendário de 2012 a 2016. Informa que os valores recebidos a título de PLR por intermédio de Pessoa Jurídica se deu por diretriz da JBS S.A., e que não tem conhecimento dos motivos que levaram a empresa a tomar esta decisão. O sujeito passivo se coloca à disposição de Vossas Senhorias para esclarecimentos adicionais, bem como a juntada de novos documentos, se assim for. Na expectativa de atender a contento, subscrevo mul, Atenciosamente.  Eliseo Santiago Perez Fernandez</p>
---	---

Houve quem respondesse que a JBS reconhecerá em seus assentamentos tratar-se de PLR pagos por atingimento de metas e que retificará a DIRF, bem como recolherá ou compensará o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) com juros e multa (75%) e que a pessoa jurídica interposta retificará sua apuração, excluindo os lançamentos contábeis relativos às notas fiscais de serviços não efetivamente prestados e retificará as obrigações acessórias e, ao seu turno, o segurado pessoa física retificará a Declaração de Ajuste Anual, conforme novo informe de rendimentos a ser disponibilizado pela JBS (conferir como exemplo da referida resposta às e-fls. 5.270/5.271 – resposta de um dos administradores da JBS, Eliseo Santiago Perez Fernandez, arrolado como responsável solidário, inclusive, que, também, recebia tal rubrica sob o referido impróprio procedimento).

Interessante observar uma das respostas dada para a fiscalização, por uma das empresas noteira (e-fls. 5.708/5.709), leia-se, *verbo ad verbum*:

Item 01: Cópia em meio digital, arquivo em PDF, do Contrato Social e respectivas Alterações;

Item 02: Esclarece que não houve serviços prestados a JBS S/A;

Item 2.1: Cópia em meio digital, arquivo em PDF de notas fiscais emitidas pela empresa conforme discriminado abaixo:

NF n.	Data	Valor R\$	Destinatário	CNPJ
142	31/03/2012	50.000,00	JBS S/A	02.916.265/0109-80
143	04/04/2012	45.000,00	JBS S/A	02.916.265/0109-80
144	04/04/2012	45.000,00	JBS S/A	02.916.265/0109-80
466	30/04/2013	100.000,00	JBS S/A	02.916.265/0027-07

Item 2.2: Não existe contrato de prestação de serviços;

Item 2.3: Como não houve prestação de serviços não temos descrição detalhada de serviços;

Item 2.4: Não tendo sido contratados os serviços, não há relação por serviços, também não temos profissionais da JBS S/A responsáveis pela contratação e nem o recebimento por serviços prestados;

Item 2.5: Não há relação de valores recebidos, pois os serviços não foram prestados;

Item 2.6: Não há documentos que comprovem o ingresso, pois os serviços não foram prestados e os valores não foram recebidos;

A empresa desde sua abertura em 11/07/1988 nunca emitiu um só documento que não tenha respaldo em serviços prestados, com exceção a estes acima relacionados a pedido do SR. GERSON ANTONIO BALENA, CPF 460.218.339-53, com o qual foi firmado INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO DE CRÉDITO (não temos cópia) para o mesmo receber o valor correspondente junto a JBS S/A, tendo o mesmo reembolsado os custos dos impostos devidamente recolhidos referente a emissão das Notas Fiscais.

Grifo adicionado

Como alhures asseverado, mesmo o caso do suposto pagamento de *Hiring Bonus*, que a defesa pondera ser acertado, a resposta dada para a fiscalização informa o pagamento da tal PLR intermediado por interposta pessoa jurídica para o segurado recebedor do mencionado bônus (e-fls. 5.981/6.001, 6.006/6.007 e 6.019/6.020 – Segurado “Gilmar Schumacher”) e o chamado “bônus de contratação” foi escriturado na conta contábil dos pagamentos de PLR, o que destoa de um “bônus de contratação”.

Por conseguinte, o escrutínio efetivado demonstra que as notas fiscais inidôneas, emitidas pelas interpostas pessoas jurídicas prestadoras de serviços, não se coadunam com a

mens legis e tampouco podem ser desconsideradas. Tais documentos fiscais foram, de modo bastante evidente, lançados dolosamente, pretendendo dissimular rendimentos de trabalho assalariado (segurados empregados) ou pagamentos para pessoas físicas sem vínculo empregatício (segurados contribuintes individuais), tendo simulado a prestação de serviços por várias empresas, a fim de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou o conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Observa-se que, enquanto a escrita fiscal da JBS, apontava o pagamento efetivado nas condições acima como “PLR”, a documentação fiscal anuída pela Companhia e que dava lastro a efetivar a escrituração contábil e fiscal informava a prestação de serviços para interpostas pessoas jurídicas, sem que qualquer serviço tivesse sido tomado, pagando-se aos segurados empregados e contribuintes individuais por força dos denominados “*instrumento particular de cessão de direitos creditícios*”. Disfarçava-se o recebimento das pessoas físicas por supostos e inexistentes serviços prestados por pessoas jurídicas e, também, disfarçava-se a tributação dos pagamentos para as pessoas físicas com a escrituração em conta contábil denominada de “PLR”, invocando-se condição de não incidência pela suposta natureza da verba escriturada.

Por conseguinte, é acertada a conclusão da fiscalização ao apontar simulação, fraude e sonegação, bem como a decisão vergastada ao atestar a correção da autoridade fazendária, de modo que, para fins de decadência, aplica-se o art. 173, I⁴, combinado com a parte final do § 4.º do art. 150 do CTN (relativo à ressalva “*salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”).

Neste sentido, inexistente decadência em relação à JBS, notificada em 30/11/2018 (e-fl. 9.431), bem como no que tange aos solidários Wesley Mendonça Batista, Eliseo Santiago Perez Fernandez e Francisco de Assis e Silva, notificados em 30/11/2018 (e-fls. 9.437; 9.436; 9.435; respectivamente), assim como para o solidário Jeremiah Alphonsus O’Callaghan notificado em 18/12/2018 (e-fls. 9.434 e 9.438/9.439, após transcurso de edital), haja vista que, se os fatos geradores são das competências 01/2013 em diante e como é aplicado o art. 173, I, do CTN, não houve atingimento pela decadência.

Isto porque, conforme disciplina o Recurso Repetitivo n.º 973.733 (Tema Repetitivo 163)⁵, que interpretou as normas acima apontadas, “[o] *dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o ‘primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’ corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible*”.

Inclusive, este é o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 101, na qual se observa como uns dos Precedentes o Acórdão n.º 9202-003.067, que cuida de contribuições sociais previdenciárias. Eis o teor do enunciado da Súmula CARF n.º 101, *verbis*: “*Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do*

⁴ 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.

⁵ O Tema Repetitivo 163 do STJ fixou a tese jurídica: “O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)."

Logo, se o fato imponible mais antigo é relativo à competência fiscal 01/2013 (fato gerador considerado efetivado em 31/01/2013), o termo *a quo* é 1.º de janeiro de 2014 e o termo *ad quem*, para constituir o lançamento de ofício relativo a tal competência, é 31/12/2018⁶. Por conseguinte, não há decadência alguma.

Sendo assim, sem razão os recorrentes neste capítulo.

- Inexigibilidade de contribuições previdenciárias sobre a PLR paga aos segurados da contribuinte recorrente. Periodicidade e Limites da Lei 10.101

A defesa sustenta que os pagamentos efetuados, por intermédio de interpostas (terceiras) pessoas jurídicas, são, em verdade, PLR paga aos seus segurados. Invoca os princípios da "prevalência da essência sobre a forma" e da "verdade material". Justifica que, independentemente da "forma utilizada", os pagamentos têm a natureza jurídica de PLR.

Argumenta que pessoas físicas apresentadas em tabela (e-fls. 9.783/9.784) receberam PLR apenas em um único mês de 2013, de 2014, de 2015 e de 2016, sendo uma parcela informada na folha de salários e a parcela remanescente foi intermediada por pessoa jurídica interposta, de modo que houve um único pagamento no ano de referência, estando respeitada a Lei n.º 10.101, de 2000. Sustenta que a parcela em folha não foi contestada pela fiscalização, de modo que a parcela intermediada por terceiros deveria ser aceita de igual modo, pois tem a mesma natureza jurídica, sendo isso que importa. Pondera que o pagamento realizado uma única vez pode ser considerado ganho eventual, o que, também, fundamenta o afastamento da tributação em espécie.

Continua asseverando que pessoas físicas listadas em tabela (e-fl. 9.785) receberam PLR apenas em um único mês intermediadas por interposta pessoa jurídica, de modo que houve um único pagamento no ano de 2013, de 2014, de 2015 e de 2016, estando respeitada a Lei n.º 10.101, de 2000. Sustenta que, na essência e muito embora intermediados por outras pessoas jurídicas, os pagamentos foram efetuados a título de PLR, e que o seu programa de PLR não foi questionado pela fiscalização. Reitera que o pagamento realizado uma única vez pode ser considerado ganho eventual, o que, também, fundamenta o afastamento da tributação em espécie.

Prossegue comentando que outras pessoas físicas listadas em tabela (e-fls. 9.785/9.786) receberam PLR em um determinado mês e em mês subsequente complementou o valor da PLR, intermediado através de pessoa jurídica, nos anos de 2013, de 2014, de 2015 e de 2016, deste modo não se pode alegar inobservância de periodicidade mínima de 3 (três) meses entre os pagamentos. O que teria ocorrido seria o pagamento da PLR em um determinado mês e o complemento do seu valor em mês subsequente, tendo em vista reapuração realizada. Sustenta que, na essência e muito embora intermediados por outras pessoas jurídicas, os pagamentos

⁶ Importante anotar que o ano fiscal, pela legislação, coincide com o ano-base ou com o exercício social ou exercício financeiro, que começa no dia 1.º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano. Por isso, o prazo fatal do lustro decadencial não é 1.º de janeiro de 2018, mas sim 31/12/2017 (na referida data encerra-se a contagem do quinto ano-fiscal). A contagem é por ano-fiscal e não por ano-civil em matéria tributária.

foram efetuados a título de PLR, e que o seu programa de PLR não foi questionado pela fiscalização. Reitera que o pagamento realizado uma única vez pode ser considerado ganho eventual, o que, também, fundamenta o afastamento da tributação.

Aduz que pessoas físicas listadas em tabela (e-fls. 9.787) receberam duas vezes PLR nos anos de 2013, de 2014 e de 2015 intermediado por pessoa jurídica, observando, no entanto, o prazo de três meses entre os pagamentos, de modo que, igualmente, observou a Lei n.º 10.101. No mais, reitera as conclusões das colocações antecedentes.

Por último, em relação aos pagamentos efetivados aos 4 (quatro) contribuintes individuais⁷, via interpostas pessoas jurídicas, mas com natureza jurídica alegada de PLR, advoga que a Lei n.º 10.101 não exclui os contribuintes individuais e que a regra da isenção da alínea “j” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, de igual modo, também não o fez. A Constituição não teria feito qualquer diferença entre o segurado empregado e o contribuinte individual. Diz que não deveria haver discriminação.

Pois bem. Como consignei alhures, a “*participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa*”, regulamentada atualmente pela Lei n.º 10.101, de 2000, com suas alterações, é essencial à integração entre capital e trabalho. A citada rubrica “PLR” teve origem antes mesmo da Carta Política de 1988 e, na época do seu nascedouro, não gozava da benesse da não incidência da contribuição previdenciária, de toda sorte, a Constituição Cidadã, pretendendo incentivar a prática pelos empregadores, prescreveu a possibilidade de lei regulamentadora instituir a benesse aos empregados com a não incidência da tributação sobre os valores pagos a tal título.

Tenho que afirmar, inclusive, que a regra de imunidade tornada eficaz na combinação da alínea “j” do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 com a lei específica, que disciplina a PLR, é somente a Lei n.º 10.101.

Após tal digressão, cabe ponderar que a lei regulamentadora, a específica Lei n.º 10.101, de 2000, com suas alterações, em nenhum momento admitiu o pagamento de PLR via pessoas jurídicas interpostas, denominadas pela fiscalização de “noteiras”, numa “estranha” sistemática de “pejotização”, não sendo o pagamento, formalmente, efetivado pelo empregador, mas pela pessoa jurídica interposta, que emitia nota fiscal inidônea e cedia o crédito com anuência da JBS, procedimento com cariz mendaz e incompreensível se for concebido a autuada como Companhia listada na B3 (Bolsa de Valores), tendo suas ações integrando o Índice Bovespa, fato que é público e notório.

Ademais, a Lei regulamentadora da PLR, também, não admitiu o pagamento para segurados contribuintes individuais, haja vista que o art. 2.º do referido diploma legal prescreveu negociação apenas entre empresa **e seus empregados**, não compreendendo os segurados contribuintes individuais. Vale dizer, na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos “*empresa*” x “*empregados*”. Decerto, neste contexto, não se aplica o benefício para contribuintes individuais, ainda que sejam partes relacionadas com os empregadores.

⁷ CPF's ns.º 601.694.359-20, 273.208.668-11, 048.516.828-67 e 024.961.187-24.

Entendo, portanto, que não assiste razão a defesa, uma vez que, a despeito dos argumentos, não concordo com a tese de que a “natureza jurídica” de tais pagamentos, intermediados por interpostas pessoas jurídicas, seja de PLR ou que os segurados contribuintes individuais, ou mesmo os segurados empregados, tenham recebido um verdadeiro PLR no âmbito do objeto da autuação.

Não visualizo no escopo da Lei n.º 10.101, de 2000, com suas alterações, essa permissão (de recebimento de PLR via interpostas pessoas jurídicas). Ao meu olhar, o modal deontico para tal conduta é proibitório, inclusive ao se substanciar das demais normas integrativas do sistema jurídico tributário pátrio.

O princípio da essência sobre a forma ou da verdade material, a meu sentir, não são aplicados para subsidiarem situações contrárias à boa-fé objetiva ou ao sistema jurídico. Tais princípios objetivam garantir a prevalência da boa-fé e da correta aplicação das normas. Não pode haver distorção para com base neles se pretender “criar” uma situação “cômoda” para o violador de regras e normas jurídicas tributárias.

Permissa venia, não posso compreender que a emissão de notas fiscais inidôneas, que lastrearam o constatado nefasto procedimento, tenham o condão de substanciarem, ao ser retirado o seu véu e, com isso, serem “desvendados os atos” e afastada qualquer possibilidade de denúncia espontânea, uma natureza jurídica de PLR aos pagamentos efetivados nesta perfídia sistemática operacional. A pretensão dos recorrentes ao seu alvedrio argumentativo, em minha análise, com a devida vênia, não se mostra crível. Não é verossímil. Não posso compreender, respeitosamente, diante da Lei n.º 10.101, bem como face as normas jurídicas tributárias válidas e vigentes, que a importante verba da PLR seja desvirtuada a tal ponto. Neste sentido, não posso compreender como plausível empregar natureza jurídica de PLR a tais infaustos pagamentos.

En passant, pode-se afirmar que tal conduta de realizar os pagamentos dos segurados por meio de simulação com notas fiscais inidôneas de serviços demonstra que o direito foi exercido em desconformidade com as normas jurídicas vigentes, especialmente o art. 32 da Lei 8.212, de 1991, e incisos I e XII do art. 216 do Decreto 3.048, de 1999.

Argumentar (e até “confessar”) que o pagamento feito sob tal procedimento objetivava evitar o desconto do IRRF e que, por isso, o formalizou e o documentou por intermédio de outras pessoas jurídicas não dão margem para aceitar a tese de que a natureza jurídica do dispêndio, efetivado por interpostas pessoas e lastreado em notas fiscais inidôneas, é de uma “verdadeira PLR”, na forma regulamentada pela Lei n.º 10.101. Por isso, entendo que não se aplica a alínea “j” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991. Aliás, a Lei n.º 10.101 não prevê a possibilidade de não se efetivar o desconto do IRRF, na forma dos §§ 5.º e 8.º do seu artigo 3.º. Logo, se o objetivo (até declarado em recurso) foi evitar o desconto do IRRF, então, verdadeiramente, mostra-se, de modo muito translúcido, que a Lei n.º 10.101 não foi observada.

Além de tudo isto, o fato das pessoas físicas eventualmente terem sofrido autuações próprias, como afirmam os recorrentes, por conta do não recolhimento do IRPF sobre a verba paga, não afasta a autuação ora debatida por serem de naturezas distintas, já que, pelo não atendimento da Lei n.º 10.101 e considerando o contexto remuneratório de citados pagamentos, tais verbas são consideradas salário-de-contribuição.

Afinal, não é possível compreender que essa forma de efetivar o dispêndio seja isento à contribuição social previdenciária, por supostamente ser um “gasto eventual” (ganho não habitual), ainda mais quando os pagamentos foram baseados em interpostas pessoas jurídicas e substanciados em notas fiscais inidôneas e estão compreendidos dentro do contexto remuneratório das pessoas físicas relacionadas com a contribuinte recorrente, não sendo demonstrado pelos recorrentes que os pagamentos sejam realmente eventuais e desvinculados da remuneração.

Demais disto, a despeito dos recorrentes alegarem que os dispêndios em xequê são PLR, não se apresentou qualquer comprovação das supostas metas cumpridas pelos recebedores, limitando-se a sustentar que a fiscalização não teria criticado o programa de participação nos lucros e resultados da Companhia.

Efetivamente, a fiscalização atestou que a Companhia possui programa de participação nos lucros e resultados e, inclusive, o que foi, realmente, pago, sob o seu espectro, foi aceito, não sendo objeto da autuação. Não há lide sobre isso.

A questão é que os pagamentos apontados na autuação não estão no campo de propagação do prisma do verdadeiro programa de participação nos lucros e resultados da Companhia, conforme situação já vastamente exposta neste voto. Sendo assim, se os recorrentes quisessem insistir com a tese suscitada (de que os pagamentos autuados se tratam de PLR) deveriam apresentar, pormenorizadamente, exemplos e demonstrações, ao menos amostrais, de que os pagamentos “casariam” com o programa de participação nos lucros e resultados vigente na Companhia, o que não se fez.

O lançamento demonstrou os fatos geradores apresentando detalhadamente as circunstâncias que o cercam e expôs as provas de sua convicção. Ademais, no Termo de Verificação Fiscal está claro que a JBS pagou supostas verbas como PLR sem que a Administração Tributária as compreenda desta forma e, ainda que se concebessem como verdadeiros PLR, a fiscalização entendeu não cumprir a legislação da PLR.

Doravante, se os recorrentes pretendem desconstituir o lançamento, alegando que se tratam de PLR, deveriam apresentar as provas de que os pagamentos se coadunam com o programa de participação nos lucros e resultados vigente na Companhia, o que não se fez.

O fato da fiscalização não questionar o programa de PLR existente não significa que considera os pagamentos objeto da autuação como PLR ou que a fiscalização tivesse que rebater o programa de PLR existente para poder autuar.

Ora, a fiscalização demonstrou que os pagamentos efetivados, objeto do lançamento, não se coadunam com um verdadeiro programa de PLR da Companhia, pelo que os entendeu como salário-de-contribuição. Se os recorrentes, sob a ótica da essência sobre a forma, pretendem o reconhecimento de que são verdadeiras PLR, então lhes cabe fazer a demonstração, por meio de provas idôneas que lhes sejam permitidas. Acontece que a prova não é produzida com a defesa.

Os recorrentes não apresentam qualquer cotejo analítico para comprovar o que afirmam. Por exemplo, não mencionam uma eventual meta cumprida, de quaisquer dos segurados, não citam uma eventual cláusula que explique como se calcula o PLR e tampouco

confronta o trinômio “cláusula-meta-cálculo” para demonstrar uma validade dos pagamentos autuados, por supostamente se substanciarem como um verdadeiro PLR, na forma em que ao talante da defesa se sustenta a tese recursal.

A autuação num corte epistemológico que se estabeleça pontuou que as verbas pagas, via interpostas pessoas, são remuneratórias por não se substanciarem em PLR ao se formalizar via notas fiscais inidôneas. Este é o ponto nodal de onde se prossegue a título complementar no Termo de Verificação Fiscal. Lembre-se que o Relatório Fiscal (e-fls. 9.116/9.409) informa que a empresa autuada se utilizou do expediente de pagar a seus segurados empregados, celetistas, diretores e gerentes, assim como a três contribuintes individuais, remunerações por meio de instrumento contratual com pessoas Jurídicas vinculadas a estes segurados, de forma a esconder o pagamento correto de suas obrigações previdenciárias. Subsidiariamente, a fiscalização pontua que, ainda que se considerasse PLR, face a escrituração da conta contábil, a Lei n.º 10.101 não foi observada, pois a lei específica não admite o procedimento praticado.

Neste diapasão, já seguindo para a conclusão, importante consignar que a discussão pretendida pela defesa, quanto a periodicidade dos pagamentos, que se coadunaria com a Lei n.º 10.101, como se este fosse o único motivo para conclusão de que os pagamentos não são PLR, é secundária no contexto da autuação, pois, em primeiro momento, não restou demonstrado que se cuida de verdadeiro PLR por força da prática de se pagar via interpostas pessoas e com notas fiscais inidôneas e cessão de crédito. Logo, não vejo sequer necessidade de apreciar a questão das periodicidades dos pagamentos efetivados, objetos da autuação, vez que há argumento independente e suficiente a atestar as verbas pagas com semblante remuneratório. Afinal, a decisão administrativa não precisa rebater, um a um, todos os argumentos trazidos na peça recursal, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão sobre as questões controvertidas no processo, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

De mais a mais, inexistindo novos elementos entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, o seguinte trecho dos fundamentos da decisão de piso, 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), *verbis*:

No caso em foco, ao contrário das alegações de defesa, a JBS S/A não observou a legislação de regência quanto aos pagamentos em questão. Consoante relata o TVF, ditos pagamentos foram realizados com a simulação de contratos de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas, portanto, em total desconformidade com as regras do art. 2.º da Lei 10.101/2010.

Esse conjunto fático-probatório caracteriza a fraude objetiva na maneira de realizar o pagamento da remuneração dos segurados empregados em decorrência do fenômeno da “pejotização” dos rendimentos. Os fatos contábeis mencionados no TVF evidenciam que a JBS S/A pagava aos empregados e contribuintes individuais verba salarial intermediada por pessoas jurídicas, com emissão de notas fiscais de prestação de serviços, e disfarçava a natureza desses pagamentos contabilizando em conta contábil com a denominação de PLR.

Mencione-se que a legislação tributária expressamente confere atribuição à autoridade fiscal (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil) para impor “sanções”

sobre os atos ilícitos tributários verificados no sujeito passivo, permitindo a aplicação da norma tributária material, ainda que alheia à formalidade da situação encontrada, a teor dos artigos 142 e 149, incisos I e VII, ambos do CTN.

Nesse contexto, ao contrário das alegações de defesa, impõe-se reconhecer a natureza remuneratória dos valores apurados nos autos de infração para fins de incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros, na forma prevista no art. 28 da Lei n.º 8.212/91 (já transcrito neste voto). Portanto, o lançamento encontra-se correto e deve ser mantido.

Por fim, retornando a questão dos contribuintes individuais, a título ilustrativo, veja-se a seguir posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao interpretar o direito infraconstitucional e analisar um caso em que se estava diante de “contribuintes individuais” e de PLR paga para tais segurados e no qual se invocava a tese de não incidência de contribuições sobre os pagamentos, ocasião em que o Colendo STJ estabeleceu que a imunidade contempla apenas a PLR paga nos moldes da Lei 10.101, isto é, compreende unicamente os segurados empregados por serem estes os contemplados na forma do art. 2.º da citada lei específica, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.

1. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.

2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)

Sendo assim, sem razão os recorrentes neste capítulo.

- Não incidência de contribuições previdenciárias sobre bônus de contratação (*Hiring Bonus*) e indenização por desligamento

A defesa sustenta que uma pessoa física⁸ recebeu diretamente da recorrente, e uma única vez em 2013 e outra em 2014, bônus de contratação, e não participação nos lucros e resultados, pelo que o valor não teria natureza remuneratória do trabalho e não seria habitual, de modo que a exigência da contribuição deve ser afastada. Trata da natureza do *hiring bonus*. Pondera que no Recurso Extraordinário n.º 565.160 o Supremo Tribunal Federal definiu, em sede de repercussão geral, que apenas os ganhos habituais devem sofrer a incidência de contribuições. Afirma que o bônus de contratação não é fruto de contrato que o relacione com a contraprestação do exercício do trabalho, nem sequer com o cumprimento de metas advindas da contratação, quanto menos há compensação desta verba com o salário percebido após o início da relação de emprego.

⁸ CPF n.º 818.019.639-91.

Diz, ainda, que um outro empregado⁹ recebeu indenização por seu desligamento e tal valor, igualmente, não é tributável pelas contribuições previdenciárias e de Terceiros.

A fiscalização afirmou no Termo de Verificação Fiscal (TVF) que a conclusão, após efetivação do procedimento, é de que os valores repassados diretamente, sob alegação de gratificação por contratação, são rendimentos do trabalho assalariado constituindo-se num salário-de-contribuição. De igual modo, afirmou que a suposta indenização por desligamento não tem essa efetiva natureza, sendo remuneratória e paga por liberalidade.

Pois bem. A despeito de ter um pensamento, em certa medida, convergente com a defesa no que se relaciona especificamente a natureza do *bônus de contratação*¹⁰ (a natureza de um “verídico e comprovado” *hiring bonus*), conforme externei, por exemplo, neste Colegiado, no julgamento do Acórdão n.º 2202-005.193, em sessão de 08/05/2019, entendo, pelo escrutínio efetivado neste caderno processual eletrônico, que o pagamento ora analisado, relativo ao pagamento efetivado pela recorrente, não é comprovadamente um “bônus de contratação”, remanescendo, portanto, como verba remuneratória, na forma alegada pela autuação.

Ora, primeiro, o pagamento vindicado como bônus de contratação não foi informado em folha de pagamento. Segundo, não foi declarado em GFIP. Terceiro, não há documento ou contrato colacionado aos autos que atestem a suposta natureza jurídica de bônus de contratação para objetivar afastar, de forma mais efetiva, a natureza remuneratória indicada pela fiscalização; a caracterização como bônus de contratação é uma mera afirmativa. Quarto, a escrituração lançada na contabilidade da Companhia foi efetivada em conta contábil de PLR pago (e não de bônus de contratação), mas, como PLR escriturado, não se coadunou com a Lei n.º 10.101 (e, em realidade, não tem natureza de PLR; a própria parte vindica outra natureza). Quinto, os pagamentos realizados pela empresa, a partir da conta contábil de PLR, foram efetivados diretamente, mas tinham por base notas fiscais inidôneas de serviços tomados pela JBS e cujo pagamento ocorreu diretamente para os segurados em razão de cessão do crédito entre o suposto prestador (título do crédito na nota fiscal) e o segurado (recebedor direto do crédito), tudo com anuência da JBS. Sexto, o pagamento foi efetivado após o início da relação laboral e sem a comprovação documental do motivo do pagamento, excetuada as notas fiscais inidôneas.

Destarte, a meu sentir, pelos elementos de prova, trata-se de verba remuneratória. Retorne-se, por fim, a afirmativa delineada alhures de que num corte epistemológico que se estabeleça a fiscalização consignou que as verbas pagas, inclusive o suposto *hiring bonus*, ou a indenização de desligamento, são remuneratórias por terem sido formalizadas em procedimento não autorizado pela legislação (interpostas pessoas jurídicas e notas fiscais inidôneas, além das cessões de crédito com anuência da JBS). Desta maneira, a discussão pretendida pela defesa, quanto a periodicidade única do pagamento agora em final de análise, como se este fosse o único motivo da autuação, é secundária. Em momento antecedente, não restou demonstrado que se cuida de verdadeiro bônus de contratação (a fiscalização não o aceitou, em momento primeiro, como *hiring bonus*) ou, no outro caso, indenização de desligamento. Apenas secundariamente, a

⁹ CPF 195.530.718-05.

¹⁰ Também denominado de *hiring bonus*, *signing bonus*, *sign-on bonus*, luvas, bônus de atração, bônus de permanência, bônus de retenção, bônus de garantia de permanência etc.

fiscalização rebate que se o fosse não lhe imprimiria o feito pretendido pela contribuinte, pelo que, partindo do momento inaugural da constatação, concordo com a autuação.

Ora, o Diretor de Logística (Sr. Gilmar Schumacher) chegou a receber valores diretamente das pessoas jurídicas GILMAR SCHUMACHER SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA ME (CNPJ 22.339.818/0001-76) e M J P CONTABILISTAS E ASSOCIADOS EIRELI EPP (CNPJ 12.669.470/0001-21), todas vinculadas ao segurado empregado em referência.

Por sua vez, o Diretor Jurídico (Sr. Alexandre Tadeu Seguin) chegou a receber valores diretamente da pessoa jurídica interposta Seguin Consultoria Empresarial Ltda (CNPJ 03.166-863/0001-21), vinculada ao segurado empregado, o que afasta o alegado caráter indenizatório, apresentando-se como verba paga por mera liberalidade, com aspecto integrante da remuneração. Neste último caso, adoto, em acréscimo, as razões da decisão de piso, nestes termos:

De acordo com o TVF, item 5.4: [...] Na resposta apresentada pela JBS fica claro a fraude envolvendo o pagamento simulado de uma prestação de serviços, para um empregado celetista, SR. ALEXANDRE, através de uma empresa controlada por ele, a SEGUIM. A JBS intimada não apresentou um só documento que comprove a prestação de serviços por parte da SEGUIM.

Dos fatos apurados como resultado da diligência fiscal realizada junto ao Sr. Alexandre e à empresa Seguin, na resposta protocolada pela SEGUIM, a fiscalização apresentou as seguintes conclusões: *a inexistência de contrato de prestação de serviços e a não apresentação de documentos que poderiam comprovar esta suposta operação; que os valores recebidos da JBS no valor de R\$ 2.500.000,00 se referem ao pagamento de verbas rescisórias atreladas ao contrato de trabalho do SR. ALEXANDRE; que a JBS montou e exigiu a formatação desta operação nestes termos, que o intuito da JBS era sonegar o pagamento das contribuições previdenciárias e trabalhistas; e que tal valor não tem natureza de participação nos lucros ou resultados, mas sim de verbas rescisórias.*

O que se vê, nesse caso concreto, à luz da legislação trabalhista e previdenciária, é que não procede a alegação de que essa verba seja de natureza indenizatória.

Registre-se que não foram apresentadas folhas de cálculo preenchidas pelo empregador ou pela Justiça do Trabalho, discriminando os rendimentos auferidos.

Com efeito, uma verba não é indenizatória ou salarial simplesmente pela convenção das partes. Do mesmo modo, pouco adianta orientar-se pelo conceito de verba indenizatória ou salarial (da parcela percebida pelo trabalhador) para definir se determinada verba pode ou não ser tributada, isto porque, verbas indenizatórias são somente aquelas listadas no § 9.º, art. 28 da Lei 8.212/91.

A Lei n.º 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o seu Plano de Custeio, por sua vez, conceitua, no art. 28, incisos I e III, o salário-de-contribuição para os segurados empregados e contribuintes individuais, sobre o qual há incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Por sua vez, o § 9.º do artigo antes citado, combinado com o § 9.º do art. 214 do Decreto n.º 3.048, de 1999, enumeram, de forma exaustiva, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição.

Como se observa, a legislação aplicável à espécie estabelece, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do trabalhador; somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência dessas exações.

Por se tratar de exceção à regra, a interpretação do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, combinado com o § 9.º do art. 214 do Decreto n.º 3.048, de 1999, deve ser feita de maneira restritiva, de sorte que, para que determinada verba decorrente da

relação laboral não componha o salário-de-contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

Registre-se que em qualquer acordo trabalhista ou decorrente da relação de trabalho, a discriminação da natureza jurídica da verba deverá observar o previsto no § 9.º do artigo 28 da Lei 8.212/91. É preciso que seja discriminada a parcela que está sendo paga, e daí apontar nos termos do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212/91, qual parcela é indenizatória e qual é parcela salarial para então apurar o valor da contribuição previdenciária.

O artigo 43, § 1.º, da Lei n.º 8.212/91 prevê a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor total do acordo homologado judicialmente quando não houver discriminação das parcelas constantes deste.

(...)

Não se presume, nem se convencionou que as parcelas objeto de um acordo sejam de natureza indenizatória. Portanto, nesse caso concreto, o pacto entre as partes definindo a natureza indenizatória das verbas pagas não encontra qualquer respaldo na legislação que rege a matéria.

Como não foi apresentada memória de cálculos preenchida pelo ex-empregador ou pela Justiça do Trabalho, discriminando, por espécie, os rendimentos auferidos, tem-se que os pagamentos efetuados a título de verbas indenizatórias em desacordo com a legislação, na verdade são rendimentos do trabalho assalariado e constituem-se em base de incidência de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91.

Desta feita, uma vez demonstrado que os valores pagos, ao contrário do que pretendem os impugnantes, integram o salário-de-contribuição eles estão sujeitos à incidência de contribuições sociais previdenciárias e de terceiros.

Nesse contexto, não há como acatar as alegações de defesa.

Sendo assim, sem razão os recorrentes neste capítulo.

- Improcedência da qualificação da multa de ofício em 150%

Observo que a fiscalização aplicou multa de 150% com base no art. 44, inciso I, § 1.º, da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 2007, sustentando a prática de atos enquadrados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. Veja-se o que consigna a fiscalização (e-fls. 9.401/9.403):

A qualificação da multa de ofício decorre da prática de sonegação, fraude e/ou conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964. À luz do que dispõe o art. 71, sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A fraude, conceituada no art. 72, se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizam subterfúgios para escamotear a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O conluio, previsto no art. 73, não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas e/ou jurídicas).

No que tange à caracterização do dolo, o art. 18, inciso I, do Código Penal (Decreto-Lei n.º 2.848, de 07/12/1940), define que uma conduta é dolosa "*quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*". Notemos que a norma penal

traz duas espécies de dolo, o dolo direto, quando o agente quis o resultado e o dolo indireto, quando o agente assumiu o risco de produzir o ilícito. Portanto, o dolo é elemento específico da sonegação e da fraude, diferenciando-os da mera falta de pagamento do tributo ou do simples erro escusável.

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.º 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, os valores das notas fiscais emitidas de forma inidônea pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços aqui citadas, se referem, na realidade, a rendimentos de trabalho assalariado (segurados empregados), tendo simulado a prestação de serviços por estas empresas. Nota-se que o rendimento descrito como “*PLR – Programa de Participação nos Lucros e Resultados*” foi informado para os casos nos quais houve recebimentos por pessoas físicas (segurados empregados) disfarçados de serviços prestados em nome de pessoas jurídicas, conforme alegado pela própria JBS e muitas vezes pelos segurados.

Diante dos fatos relatados acima, verificou-se que os valores das notas fiscais emitidas de forma inidônea pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços aqui citadas, se referem, na realidade, ou a rendimentos de trabalho assalariado (segurados empregados) ou a valores auferidos a trabalhadores sem vínculo empregatício pessoas físicas (segurados contribuintes individuais), tendo simulado a prestação de serviços por estas empresas. Nota-se que o rendimento descrito como “*PLR – Programa de Participação nos Lucros e Resultados*” foi informado para os casos nos quais houve recebimentos por pessoas físicas (segurados empregados ou contribuintes individuais) disfarçados de serviços prestados em nome de pessoas jurídicas, conforme alegado pela própria JBS e muitas vezes pelos segurados.

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. Assim, como neste caso, há evidência nos autos deste processo de que a autuada utilizou um esquema de prestação de serviços simulados, através de pessoas jurídicas vinculadas a seus segurados empregados ou contribuintes individuais, ou diretamente como sócios, ou como empresas de aluguel, que cediam os direitos creditícios dos valores pagos pela JBS a estes segurados empregados. Apesar da JBS utilizar do termo “*programa de participação nos lucros e resultados*” o recebimento destes valores não encontra respaldo nas normas que regulamentam o pagamento de lucros e resultados para segurados empregados.

Ressalta-se que tal operação só foi possível graças a um acordo prévio entre o recebedor e o repassador do recurso. De fato, sem um conluio, que é “*o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando produzir os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964*”, ou seja, a sonegação e a fraude, entre a direção da JBS e seus diretores, para através de pessoas jurídicas vinculadas a estas pessoas físicas obter as notas fiscais para acobertar o pagamento destas remunerações.

Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos que implicaram a prática, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária, e tendo em vista ainda o parágrafo 1.º, inciso I, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício apurada será qualificada (majorada) para 150%.

A defesa, em suma, diz que não houve qualquer tentativa de escamotear ou sonegar informações e documentos à fiscalização, pois, logo no início do procedimento, informou a sistemática que adotava.

Diz, inclusive, que “*no curso da fiscalização, e já na resposta à primeira intimação sobre o tema, de forma absolutamente transparente, colaborativa e até mesmo de*

boa-fé, informou a Recorrente que efetuou pagamentos à título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), por atingimento de metas, a segurados empregados e contribuintes individuais, mas que, apenas para fins de formalização e documentação, parte dos referidos pagamentos foi intermediada por outras pessoas jurídicas.”

Pondera que se, hipoteticamente, houve algum ilícito, quando muito, isso resultou apenas no não recolhimento do IRRF e que a PLR atende a Lei n.º 10.101, logo não há motivação adequada para a multa de 150% sobre situação que não causa impacto no recolhimento de contribuições. Comunica que as pessoas físicas suportaram autuações do IRPF, o que contorna a problemática do IRRF. Por isso, suas condutas estariam longe da sonegação (art. 71), da fraude (art. 72) e do conluio (art. 73). Assevera que o CARF tem entendimentos em favor de sua tese e pede seja cancelada a qualificação.

Pois bem. Com respeito a posições em contrário e as afirmações da defesa, não assiste razão aos recorrentes neste capítulo, uma vez que restou demonstrado o intuito doloso do procedimento adotado pela Companhia, contrário ao direito e a boa-fé objetiva, objetivando, especialmente, em suas palavras, deixar de reter o IRRF, o que não se coaduna com a Lei 10.101, não sendo possível pretender a vindicada natureza de PLR.

Ora, adotou-se prática arдил, com utilização de interpostas pessoas jurídicas, com emissão de notas fiscais inidôneas, posteriormente objeto de cessão de créditos, decerto também inidônea, com anuência da mendaz tomadora do inexistente serviço, deixando-se, ainda, de informar fatos em GFIP e/ou em folha de pagamentos, escriturou-se verbas em conta contábil denominada de PLR, que não tinham essa verdadeira natureza conforme exposto neste voto, objetivando-se não recolher as contribuições ao escriturar como tal, deixou-se de reter o IRRF (e confessa esse fato), de modo que, após a prática de todos estes atos, ainda que tenha colaborado com a fiscalização, a qual se iniciou, exatamente, para averiguar o cumprimento da legislação tributária, a partir da análise da ECD (Escrituração Contábil Digital) do ano-calendário de 2012¹¹ a 2016, apresentada pela JBS no sistema SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) e pelas GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), não é possível concluir que não tenha ocorrido a prática dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, muito menos, pelo só fato do contribuinte ter sido colaborativo com a fiscalização e ter aberto ou descortinado o véu que acobertava a situação.

A colaboração com a fiscalização não afasta o contexto dos atos praticados, tampouco lhe retira a característica própria. O ato jurídico já se perfectibilizou e foi constituído com práticas e medidas da contribuinte.

Veja-se que os atos narrados se enquadram no teor dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, demais disto, uma vez atingido o propósito que a norma sancionadora pretende proibir, não é possível pretender aplicação de intelecção de “essência sobre a forma”, pois a forma pretendida foi, exatamente, a vedada em lei. Cite-se os enunciados prescritivos de clareza solar ao contexto descortinado, *litteris*:

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

¹¹ Ano-calendário 2012 teve lançamento parcial no Processo n.º 15956.720241/2017-11, anexo a estes autos e julgado na mesma sessão.

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 impôsto 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.

Somado a isto, a Lei n.º 4.729, de 1965, em seu art. 1.º, inciso I, aclarou ainda mais o conceito de sonegação fiscal ao prescrever:

“Art. 1.º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública”.

Ora, ao praticar os atos que praticou ou omitir as informações que omitiu cometeu sonegação e fraude, ademais o conluio esteve presente no contexto das notas fiscais inidôneas e das anuências, inclusive na aceitação das “cessões de crédito”.

Neste contexto, entendo que deve ser mantida a multa qualificada de 150% por restar demonstrado e bastante aclarado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Sendo assim, sem razão os recorrentes neste capítulo.

- Subsidiariamente, não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

A defesa, subsidiariamente, sustenta não incidência de juros sobre multa de ofício.

Pois bem. A matéria há muito foi superada pelo 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, DJ de 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)

As razões, com as quais concordo, são que o crédito tributário (prestação pecuniária devida ao ente tributante) tem concepção mais ampla do que o conceito de tributo, inclusive a disciplina do art. 113, *caput* e parágrafos, do CTN, enuncia prescritivamente um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias fiscais, o que é extremamente necessário para a arrecadação e administração fiscal, deste modo a multa, por constituir crédito tributário, sendo dotada dos mesmos mecanismos e procedimentos aplicados aos tributos, inclusive quanto aos consectários legais, sujeita-se à incidência de juros de mora.

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpre a obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3.º, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que “*a obrigação tributária é principal ou acessória*” estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a penalidade imposta devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

Por fim, este Colendo Conselho já sumulou o assunto, nestes termos:

Súmula CARF n.º 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.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Sendo assim, sem razão os recorrentes neste capítulo.

Mérito em relação exclusivamente ao ponto específico individualizado do Recurso Voluntário dos Solidários

O recurso voluntário dos solidários é bem semelhante ao do contribuinte recorrente, tendo sido enfrentados os seus capítulos em conjunto com o recurso do contribuinte nas linhas pretéritas, inclusive sendo mantida a multa qualificada de 150%, no entanto a temática a seguir é distinta e merece apreciação particularizada.

- Da inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN – Da ausência de prova dos requisitos necessários para aplicação do dispositivo em referência

A defesa, na sua contraposição, argumenta que não há provas de que os solidários recorrentes tenham praticado os fatos apontados pela fiscalização para imputação de responsabilidade solidária. Diz que não há individualização de condutas realizadas e que não identificou os atos praticados por cada administrador. Advoga que é “*necessária a comprovação de que os atos praticados por eles foram realizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo certo afirmar, que a questão da responsabilidade não é simplesmente objetiva, exigindo a comprovação do ato doloso ou culposo a fim de conduzir à responsabilidade pessoal daqueles que exercem a administração da sociedade.*” Assevera que os fatos alegados pela fiscalização não estavam nem mesmo relacionados aos cargos desempenhados pelos solidários recorrentes na JBS e eles não seriam os responsáveis pelas políticas de PLR da Companhia, e muito menos pela forma adotada para pagamento da PLR e respectivo registro contábil. A responsabilidade estaria sendo imputada unicamente por terem exercido cargos executivos e baseado apenas no suposto inadimplemento. Pondera que o não pagamento de tributo não é suficiente para ensejar responsabilidade pessoal aos diretores. Tal tese vindicada é objeto, hodiernamente, do Recurso Repetitivo n.º 1.101.728 (Tema 97 do STJ).

Pois bem. Entendo que assiste parcial razão a tese de defesa, mas unicamente em relação a um dos solidários, a despeito da defesa conjunta por todos eles. Explico.

Durante o Termo de Verificação Fiscal foram anotadas as práticas violadoras das normas jurídicas, como, por exemplo, pagamentos intermediados com interpostas pessoas jurídicas, com suporte em nota fiscal inidônea e cessão de crédito, escopo de não descontar o IRRF etc. Todos estes atos foram praticados pela Companhia e as respostas as intimações fiscais dão conta de que a JBS os ordenou. Então, quem foram as pessoas físicas que se envolveram e determinaram os atos?

A fiscalização apontou trechos do capítulo do Estatuto Social da empresa que tratam dos órgãos da Administração da Companhia para demonstrar o escopo e quem estava à frente da Administração e, de modo resumido, ponderou que, tendo em vista as ações ilícitas praticadas pelo sujeito passivo descritas no relatório fiscal, especificava as seguintes condutas dos responsáveis (e-fl. 9.405), que se soma a todo o relato constante na exposição da fiscalização:

- **WESLEY MENDONÇA BATISTA**, CPF nº 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 segurados empregados ou contribuintes individuais, ou diretamente como sócios, ou como empresas de aluguel, que cediam os direitos creditícios dos valores pagos pela JBS a estes segurados.
- **ELISEO SANTIAGO PEREZ FERNANDEZ**, CPF nº 412.811.954-72, eleito **DIRETOR EXECUTIVO DE ADMINISTRAÇÃO** em 24/11/2010 cargo que ocupa até o presente momento. Responsável como administrador da JBS em operacionalizar um esquema de prestação de serviços simulados, através de pessoas jurídicas vinculadas a seus segurados empregados ou contribuintes individuais, ou diretamente como sócios, ou como empresas de aluguel, que cediam os direitos creditícios dos valores pagos pela JBS a estes segurados.
- **JEREMIAH ALPHONSUS O'CALLAGHAN**, CPF nº 012.266.188-55, eleito **DIRETOR DE RELAÇÕES COM INVESTIDORES** em 22/05/2009 cargo que ocupa até o presente momento. Responsável como administrador da JBS em operacionalizar um esquema de prestação de serviços simulados, através de pessoas jurídicas vinculadas a seus segurados empregados ou contribuintes individuais, ou diretamente como sócios, ou como empresas de aluguel, que cediam os direitos creditícios dos valores pagos pela JBS a estes segurados.
- **FRANCISCO DE ASSIS E SILVA**, CPF nº 545.102.019-15, eleito **DIRETOR EXECUTIVO DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS** em 12/02/2007 cargo que ocupou até 03/08/2017. Responsável como administrador da JBS em operacionalizar um esquema de prestação de serviços simulados, através de pessoas jurídicas vinculadas a seus segurados empregados ou contribuintes individuais, ou diretamente como sócios, ou como empresas de aluguel, que cediam os direitos creditícios dos valores pagos pela JBS a estes segurados.

No decorrer do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 9.116/9.409) observa-se, outrossim, que foram detalhadas outras condutas específicas em torno do Diretor Francisco de Assis e Silva (e-fls. 5.565/5.566 e 5.579/5.581) e do Diretor Eliseo Santiago Perez Fernandez (e-fls. 5.270/5.271), basicamente delineando que os mesmos também receberam pagamentos via interpostas pessoas jurídicas, a título de remuneração disfarçada de PLR, que, na verdade, se tratam de rendimentos do trabalho assalariado, vinculado ao contrato de trabalho (conferir em complemento capítulo acerca da “decadência”, em linhas pretéritas).

Neste norte, entendo que a responsabilidade solidária dos Administradores Francisco de Assis e Silva (Diretor de Relações Institucionais) e Eliseo Santiago Perez Fernandez (Diretor de Administração) resta mais do que comprovada, assim como a

responsabilidade do Administrador Wesley Mendonça Batista (Diretor Presidente), a quem, em última medida, cabia o comando geral da JBS, some-se a isto o fato de constar nos autos a seguinte prova declaratória (e-fl. 9.024, resposta dada por uma das empresas noteiras e por um dos empregados da JBS): *“A Requerente informa os profissionais responsáveis pela sua contratação são: (i) Sr. Francisco de Assis; (ii) Sr. Wesley Batista; e (iii) Sr. Eliseu Perez.”*

Logo, para tais administradores há especificação de condutas violadoras da lei e são as praticadas pela JBS, enquanto ente não personificado fisicamente, sendo eles os detentores do comando, além de dois deles terem, inclusive, recebido a verba via procedimento irregular. Para eles há a mesma circunstância de fato.

Mas, no que tange ao Administrador Jeremiah Alphonsus O’Callaghan (Diretor de Relações com Investidores) não observo, inclusive pelos poderes dados no Estatuto Social da Companhia para o cargo diretivo, específico poder para ordenar ou concordar com tais práticas. O Estatuto Social no art. 24 estabelece competências para tal figura diretiva que não dão margem para compreensão de sua responsabilidade, veja-se: *“Artigo 24 Compete ao Diretor de Relações com Investidores: (i) coordenar, administrar, dirigir e supervisionar a área de relações com investidores da Companhia; (ii) representar a Companhia perante acionistas, investidores, analistas de mercado, a Comissão de Valores Mobiliário, as Bolsas de Valores, o Banco Central do Brasil e os demais órgãos de controle e demais instituições relacionados às atividades desenvolvidas no mercado de capitais, no Brasil e no exterior; e (iii) outras atribuições que lhe forem, de tempos em tempos, determinadas pelo Diretor Presidente.”*

Por conseguinte, em minha análise, pelo conjunto probatório e elementos da autuação, as circunstâncias de fato não são as mesmas entre o Administrador Jeremiah Alphonsus O’Callaghan (Diretor de Relações com Investidores) e, doutro lado, os Administradores Wesley Mendonça Batista (Diretor Presidente), Francisco de Assis e Silva (Diretor de Relações Institucionais) e Eliseo Santiago Perez Fernandez (Diretor de Administração). Não me parece que estejam na mesma balança, ao menos, dentro do exame minucioso das provas e elementos da autuação.

Sendo assim, com parcial razão a tese de defesa, unicamente no que se refere a afastar a responsabilidade solidária do Administrador Jeremiah Alphonsus O’Callaghan (Diretor de Relações com Investidores), mantendo-se a responsabilidade solidária dos demais administradores.

Conclusão quanto aos Recursos Voluntários

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço em parte do recurso do contribuinte e do recurso voluntário dos solidários, não conhecendo o aditamento integrativo do recurso dos solidários e deixando de conhecer, em ambos os recursos, o tema *“Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros”*, rejeito a preliminar e a prejudicial de decadência.

No mérito, na parte conhecida dos recursos, nego provimento ao recurso do contribuinte e, quanto a parte conhecida do recurso voluntário dos solidários, dou provimento parcial ao recurso para afastar exclusivamente a responsabilidade do Administrador Jeremiah Alphonsus O’Callaghan (Diretor de Relações com Investidores).

No mais, mantenho íntegra a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso do contribuinte e dos solidários, não conhecendo do aditamento integrativo do recurso dos solidários e não conhecendo, em ambos os recursos, do tema “Da limitação das contribuições previdenciárias devidas aos Terceiros”; quanto à parte conhecida, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso do contribuinte e **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso dos solidários para afastar a responsabilidade do sujeito passivo solidário Jeremiah Alphonsus O’Callaghan.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros