



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720145/2019-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.386 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2023
Recorrente JBS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 01/06/2017

LANÇAMENTO FISCAL. MATRIZ E FILIAL. AUTONOMIA. RELATÓRIO FISCAL IDENTIFICOU OCORRÊNCIA FATO GERADOR NA FILIAL. INEXISTÊNCIA NULIDADE.

Nos termos da legislação tributária, cada estabelecimento é tido como estanco quanto às obrigações tributárias geradas e consectários delas advindas, já que o próprio Código Tributário Nacional (CTN) abarca o princípio de autonomia do estabelecimento. Havendo tanto no Relatório Fiscal, como no Auto de Infração, a identificação da ocorrência do fato gerador na filial, não há necessidade de anulação do lançamento, mesmo que a notificação da filial seja realizada por meio do representante da sociedade empresarial (empresa) designado na sua matriz.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade oriunda de uma suposta imprecisão do lançamento fiscal na apuração da base de cálculo.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DO INCISO I DO ART. 173 DO CTN.

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

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida pelos segurados, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991 não integram o salário de contribuição.

RECLASSIFICAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA. PAGAMENTOS REALIZADOS FORMALMENTE POR MEIO DE VERBA SUPOSTAMENTE INDENIZATÓRIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O valor de Diárias consignado no contracheque (folha de pagamento) sem qualquer elemento probatório da realização da despesa, com ausência de caráter transitório e recebido mensalmente por mera liberalidade do empregador integra a remuneração para fins tributável. E o valor da ajuda de custo decorrente dessas diárias também integra o salário de contribuição.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PAGAMENTOS DE RENDIMENTOS POR MEIO DE VERBA. CASO CONCRETO. NÃO OCORRÊNCIA.

No caso concreto, a prática infratora e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo. É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora. Assim restaria justificada a qualificadora da multa

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

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

SUJEIÇÃO PASSIVA.ADMINISTRADOR. PRESIDENTE EXECUTIVO.. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NÃO OCORRÊNCIA.

No caso concreto, a reiteração da prática infratora e as estratégias de defesa, por si só, não se mostram suficientes para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes para imputar a responsabilidade solitária ao administrador.

DO LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS/TERCEIROS. ARRECADADAÇÃO INCIDENTE SOBRE O TOTAL DA REMUNERAÇÃO.

Não há limite da base de cálculo para efeito da apuração das Contribuições de Terceiros ("Sistema S"), devendo o seu cálculo incidir sobre o total da remuneração paga ou creditada a cada segurado empregado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto ao pedido de dedução de IRPF e de contribuições previdenciárias retidas na fonte, e na parte conhecida, por voto de qualidade, na vigência da Lei 14.689 de 20/09/2023, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a a 75%, e para afastar a responsabilização solidária, vencidos os Conselheiros Gleison Pimenta Sousa (relator) e Leonam Rocha de Medeiros que negavam provimento aos recursos, e a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira que dava provimento parcial em

menor extensão ao recurso do responsável solidário. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Redatora designada

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

Relatório

Por descrever de forma clara e objetiva a lide objeto do lançamento, bem como o trâmite processual anterior, transcrevo partes do voto da eminente relatora **9ª Turma da DRJ/BSB**:

Trata-se de Autos de Infração referentes às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, e apuradas a título de cota patronal previdenciária (Contribuição da Empresa e do Empregador), incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), e a título de contribuições para outras Entidades e Fundos ("Sistema S"/Terceiros), abarcando as competências de 01/2014 a 06/2017.

Compõem o lançamento as seguintes contribuições sociais abaixo discriminadas por auto de infração:

TRIBUTO	ESPÉCIE	VALOR
Auto de Infração da Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (fls. 9336/9443)	Patronal (alíquota de 20%) e SAT/GILRAT/FAP (alíquotas 2% ou 3%, ajustadas pelo FAP da Planilha 3)	R\$ 66.770.990,80
Auto de Infração da Contribuição para outras Entidades e Fundos	Salário-Educação/FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE (total da alíquota	RS 17.485.210,75

(Terceiros), fls. 9444/9681	5,8%)	
TOTAL TRIBUTO LANÇADO (consolidado em 23/12/2019)		RS 84.256.201,55

I - DO RELATÓRIO FISCAL (Termo de Verificação Fiscal - TVF).

Relatório Fiscal (fls. 9684/9733) informa que a empresa atuada se utilizou do expediente de pagar a seus empregados executivos remunerações por meio de um subterfúgio designado nas folhas de pagamento como verba indenizatória, com uma interpretação errônea da legislação para remunerar seus executivos e se subtrair de recolhimento de contribuições previdenciárias, bem como possibilitou que os segurados empregados recolhessem a menor o imposto de renda sobre tais verbas.

Segundo a Fiscalização, no intuito de disfarçar os pagamentos feitos para esses segurados, a empresa atuada (JBS S.A.) lançou na folha de pagamento as rubricas Diárias de Viagens (evento 0701) e Ajuda de Custo (evento 1144), sendo que, na grande maioria das vezes, tratava-se de metade (de complemento) do salário de contribuição de altos executivos da JBS, e que as pretensas ajudas de custo aparentemente faziam as vezes de décimo-terceiro salário e um terço de férias (1/3 de férias) com relação às diárias.

Para isso, a Fiscalização enumera os seguintes fatos detectados durante o procedimento de auditoria fiscal: (1) Pagamento das rubricas Diárias e Ajuda de Custo quase que exclusivamente para altos executivos; (2) Não comprovação das viagens com documentação hábil; (3) Pagamentos de Diárias são proporcionais ao salário de contribuição e não da necessidade ou do tipo de viagem e na grande maioria das vezes de 50% do salário de contribuição; (4) Pagamentos de Diárias excedem 50%; (5) Pagamentos de Ajuda de Custo como 13º Salário das Diárias e 1/3 de férias de Diárias; (6) Cessaçao dos pagamentos e incorporação das diárias após Acordo de Leniência com o Ministério Público Federal (MPF); e (7) Não comprovação de viagens e/ou deslocamentos em diligências nos segurados empregados (amostragem de 21, vinte e um, segurados empregados).

Pagamento das Rubricas Diárias e Ajuda de Custo. Quase Exclusivamente para Altos Executivos.

A Fiscalização menciona que os pagamentos das verbas (rubricas) Diárias e ajudas de Custo, externados nas folhas de pagamentos, foram, quase totalidade dos segurados beneficiados com estes pagamentos, concedidos aos altos executivo da empresa JBS, tais como: diretores, gerentes, supervisores, advogados, dentre outros; conforme análise das **Planilhas 4 a 41 - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO GFIP E DIÁRIAS/AJUDAS DE CUSTO CONSOLIDADAS** (segregadas por filial, fls. 8784/9115), em que a coluna CBO -Classificação Brasileira de Ocupações contém a descrição dos cargos dos executivos que receberam as rubricas em análise.

Não Comprovação das Viagens com Documentação Hábil.

De acordo com o Relatório Fiscal, considerando a situação constante de pagamento de diárias e ajudas de custo - última verba preferencialmente junto ao 13º salário, em dezembro de cada ano -, para vários altos executivos da empresa autuada, esta foi intimada a prestar esclarecimentos relativos ao pagamento de diárias e ajudas de custo no período de 2014 a 2017. Na última resposta da empresa, manifestou-se da seguinte maneira:

"[■■■] Resposta: Em atenção ao Termo de Intimação Fiscal n.º 30, a Companhia informa que os profissionais eram executivos que viajavam constantemente (no Brasil e para o Exterior), principalmente para representação dos interesses do Grupo Empresarial, divulgação das marcas e prospecção de negócios. O cálculo da diária corresponde a uma estimativa do que normalmente é gasto por um executivo em viagens a trabalho e de negócios. A Companhia não dispõe de elementos para demonstrar a relação exata entre os valores pagos e as viagens efetuadas. [■■■]" (g.n.)

Neste item, a Fiscalização concluiu que a empresa autuada não foi capaz de demonstrar o cálculo do valor efetivamente pago a título de diárias e de ajudas de custo.

Pagamentos de Diárias e Ajudas de Custo são Proporcionais ao Salário de Contribuição e Não da Necessidade ou do Tipo de Viagem e na Grande Maioria das vezes de 50% do Salário de Contribuição.

A Fiscalização afirma que os pagamentos de Diárias foram realizados, quase que exclusivamente, em torno de 50% do salário de contribuição de cada segurado empregado - independentemente do tipo de viagem (internacional ou nacional), tipo de transporte (carro, ônibus, avião), ou mesmo tipo de cidade (pequena, grande) -, conforme análise das **Planilhas 4 a 41 - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO GFIP E DIÁRIAS/AJUDAS DE CUSTO CONSOLIDADAS** (segregadas por filial, fls. 8784/9115).

Pagamentos de Diárias Excedem 50%.

Segundo a Fiscalização, os segurados empregados receberam Diárias em percentual superior a 50% do seu salário de contribuição, com o somatório das diárias e ajuda de custo, conforme análise das **Planilhas 4 a 41 - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO GFIP E DIÁRIAS/AJUDAS DE CUSTO CONSOLIDADAS** (segregadas por filial, fls. 8784/9115).

Pagamentos de Ajuda de Custo como 13º Salário das Diárias e 1/3 (Complemento) de Férias de Diárias.

Nos termos da Fiscalização, quando chegava nos meses de novembro (pagamento dos salários em dezembro) de cada ano havia a necessidade de pagar também o décimo-terceiro das Diárias concedidas aos segurados empregados. Para tanto, a empresa autuada se valeu do expediente de pagar nestes meses uma Ajuda de Custo disfarçada de décimo-terceiro de Diárias. E diz que tanto as Diárias como as Ajudas de Custo foram verbas pagas nas mesmas datas e conjuntamente com os salários regulares do mês e com o décimo-terceiro regular.

Acrecenta que a empresa autuada se valeu ainda do expediente de pagar uma Ajuda de Custo disfarçada de 1/3 de férias de Diárias.

Cessação dos Pagamentos e Incorporação das Diárias após Acordo de Leniência com Ministério Público Federal.

A Fiscalização registra que, no período analisado, outro indício fortíssimo de que as supostas diárias e ajudas de custo recebidas pelos segurados empregados constituíam parcelas salariais disfarçadas foi o fato de que, após ter cessado e modificado sua política de diárias, em meados de 2017, em atendimento ao acordo de leniência firmado com o MPF, a empresa autuada deixou de pagá-las em valores fixos mensais. Após tal medida, os salários dos executivos que recebiam as diárias curiosamente passaram a receber um reajustes (de 40% a até 144%), em montantes que até excederam os valores das diárias até então pagos (item 55 do Termo de Verificação Fiscal).

Não Comprovação de Viagens. Diligências efetivadas nos Segurados Empregados (amostragem de 21, vinte e um, segurados).

De acordo com os subitens 56 a 73 do Relatório Fiscal, a Fiscalização estabeleceu que foram abertos procedimentos fiscais em 21 segurados da empresa autuada, por amostragem, que receberam Diárias e Ajudas de Custo suspeitas de serem salários de contribuição, para a verificação dos critérios de pagamentos destas rubricas.

Após circularizar os fatos, informa que, em todos os procedimentos nos segurados relacionados, não foram apresentados um único documento que comprove que os segurados arcaram com as despesas de viagens, tais, como: bilhetes aéreos, passagens de ônibus, aluguel de moradia ou pagamentos de hotéis, nos seguintes termos:

*"[...] 67. É importante frisar que, todos estes procedimentos, fiscalizações e diligências, não estão colocando em dúvida que os executivos da JBS fazem viagens a trabalho. O que se busca aqui é a verdade material, conforme já dito neste termo, através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa. **Em todos os procedimentos nos segurados acima relacionados não foram apresentados um único documento que comprove que os segurados arcaram com as despesas de viagens, tais, como, bilhetes aéreos, passagens de ônibus, aluguel de moradia ou pagamentos de hotéis, etc. o que se esperava era que estes segurados trouxessem ao processo fiscal provas de pagamentos destas despesas, como extratos bancários, faturas de cartões de crédito, transferências bancárias, etc.***

68. Em relação aos esclarecimentos apresentados da rubrica Diárias (0701), além de não apresentarem nenhum documento que comprove os pagamentos, nas respostas fica claro que se tratava de remuneração disfarçada, tais como, pagamentos são sempre em conjunto com os salários mensais, todos os segurados afirmaram que nem todas as despesas destas viagens eram arcadas exclusivamente por eles, outrossim, a própria JBS confessou que "não dispõe de elementos para demonstrar a relação exata entre os valores pagos e as diárias de viagens". Também há fortes indícios de que os executivos da JBS não arcavam com as despesas de hospedagem e alimentação nas viagens a trabalho, ou se o faziam, era de modo excepcional e em valores pequenos. De fato, a própria JBS em uma das respostas às intimações que recebeu, admitiu que ""existiram pagamentos a terceiros (agências de viagem, companhias aéreas hotéis, etc.) "".

(...)

70. Já no que concerne às Ajudas de Custo recebidas, todos os segurados à exceção do SR FRANCISCO DE ASSIS E SILVA apresentaram resposta similares que "acreditam que o recebimento das ajudas de custo se deu em razão da necessidade de complementação dos valores das diárias". Os pagamentos de ajuda de custo também foram totalmente desvirtuados da letra da lei. Historicamente, consiste em uma verba paga a segurados empregados em decorrência de sua transferência para localidade diversa da que resultar do contrato, e não integra o salário-de-contribuição a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado. É evidente, pois, que essas supostas Ajudas de Custo nada tinham que ver com a remoção do sujeito passivo e de seus familiares de um município para outro. Em verdade, como já se demonstrou aqui, as parcelas mensais pagas a este título cumpriam o papel de décimo-terceiro salário e acréscimo de um terço de férias relativamente às parcelas salariais disfarçadas de diárias que estes segurados recebiam mensalmente.

71. Assim sendo, ficou evidente que as verbas pagas nas rubricas da folha de pagamento, Diárias (0701) e Ajuda de Custo (1144), não cumpriram o determinado na legislação, e são valores referentes ao salário de contribuição destes segurados, e integra, na sua totalidade, a base de cálculo das contribuições previdenciárias. [...]" (Termo de Verificação Fiscal, fls. 9684/9733)

Da Base de Cálculo.

A Fiscalização informa que a base de cálculo das contribuições sociais lançadas foi o complemento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que não foram oferecidas à tributação pela empresa autuada, oriundas das rubricas da folha de pagamento diárias (evento 0701) e ajuda de custo (evento 1144)

Os valores da base de cálculo foram consolidados, segregados por competência e filial, nas **Planilhas 42 - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO GFIP E DIÁRIAS / AJUDAS DE CUSTO CONSOLIDADAS** (fls. 9116/9335), anexas ao Relatório Fiscal.

Da Multa Aplicada.

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

Para isso, a Fiscalização registrou no subtópico 6 do Relatório Fiscal os seguintes termos:

"[...] 82. 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, se valeu de um elaborado e dissimulado plano de pagamentos de diárias e ajudas de custo para seus altos executivos em total desconformidade da lei. Diante dos fatos relatados acima, verificou-se que os valores pagos de simulação de DIÁRIAS e AJUDA DE CUSTO, se referem, na realidade, a rendimentos de trabalho assalariado (segurados empregados).

83. A ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a multa qualificada. Apesar da JBS utilizar nas

rubricas em análise, o termo DIÁRIAS e AJUDA DE CUSTO o recebimento destes valores não encontra respaldo nas normas que regulamentam o pagamento destas rubricas 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 1º, 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%**. [...]"*

Da Responsabilidade Solidária.

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

Da Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP).

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

Da Ciência do Lançamento Fiscal.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo autuado deu-se em 27/12/2019 (fl. 9742).

Conforme TECE - Termo de Encerramento Consolidado para Responsabilidade Tributária (fls. 9737/9739), foi lavrado termo de sujeição passiva solidária para a pessoa física: Wesley Mendonça Batista (CPF 364.873.921-20), com ciência em 27/12/2019 (fl. 9743).

II - DAS IMPUGNAÇÕES.

Em 28/01/2019 (fl. 9858), tanto a empresa autuada (contribuinte) como o responsável solidário compareceram aos autos apresentando seus instrumentos de impugnação: (i) o **sujeito passivo autuado**, fls. 9774/9808, acompanhado de cópias de documentos de fls. 9809/9855 (**Doc. 2** - sentença proferida pela 13ª Vara Federal da Seção Judiciária de Belo Horizonte/MG, nos autos do Mandado de Segurança n.º 1008208-07.2018.4.01.3800); e (ii) o **responsável solidário pessoa física** (fls. 9747/9769).

As impugnações apresentadas deduzem as questões a seguir sintetizadas.

- IMPUGNAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA AUTUADA: JBS S.A (fls. 9774/9808).

Das Preliminares.

Do erro na identificação da sujeição passiva da obrigação tributária.

A Impugnante (contribuinte) alega nulidade do lançamento fiscal, em razão da Fiscalização realizar a autuação no estabelecimento matriz e não nos estabelecimentos das filiais.

Para tanto, afirma que a Fiscalização jamais poderia ter autuado a Impugnante, por meio apenas do seu estabelecimento matriz, pela eventual ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, destinadas a terceiros e GILRAT por parte dos estabelecimentos filiais.

Informa que é flagrante o erro na identificação da sujeição passiva da obrigação tributária, o que afronta diametralmente o art. 142 do CTN, a ensejar o cancelamento integral da exação federal, ante a sua manifesta insubsistência material.

Arremata que, ainda que não se entenda pelo cancelamento integral da autuação fiscal, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, deve ser reapurado o valor total exigido no caso concreto, para que seja exigido da Impugnante apenas as contribuições previdenciárias, destinadas a terceiros e GILRAT incidentes sobre os pagamentos realizados pelo próprio estabelecimento matriz, excluindo-se, por conseguinte, todas as supostas infrações cometidas pelos estabelecimentos filiais (CNPJs distintos).

Da indevida inclusão de valores alheios às verbas de diárias e ajuda de custo na base de cálculo das contribuições exigidas no caso concreto.

A Impugnante argumenta que houve erro na identificação da correta matéria tributável, pois analisando os valores constantes das planilhas que instruem o termo de verificação fiscal, é possível observar que a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições exigidas no caso concreto valores absolutamente alheios às verbas de diárias e de ajuda de custo, objeto da autuação fiscal.

Nesse contexto, destacou, por exemplo, o caso do funcionário identificado por meio do CPF/ME n.º 680.433.336-53, ao afirmar que, conforme tabela indicada na fl. 9116 dos autos, elaborada pela Fiscalização, esse funcionário recebeu a título de diárias no mês de janeiro de 2014 a quantia de R\$ 10.302,84. Entretanto, segundo a Impugnante, compulsando a folha de salários do mês de janeiro de 2014, é possível observar que o referido funcionário apenas recebeu a título de diárias a quantia de R\$ 7.113,84. E diz que a diferença entre o valor considerado pela Fiscalização, refere-se à quantia de R\$ 3.189,00 paga ao funcionário a título de auxílio moradia. Para demonstrar o fato narrado, apresentou os *prints* da folha de salário do mês de janeiro de 2014.

Outro exemplo citado na peça de impugnação refere-se ao CPF/ME n.º 314.131.021-15. Neste ponto, a Impugnante afirmou que a Fiscalização considerou, para o mês de janeiro de 2014, que este funcionário teria recebido a quantia de R\$ 15.594,69 a título de diárias. No entanto, conforme se observa do print da folha de salário do período, o funcionário em questão recebeu apenas a quantia de R\$ 8.594,69 a título de diárias. E diz que, de fato, a quantia indicada pela Fiscalização de R\$ 15.594,69 corresponde justamente ao somatório dos valores efetivamente pagos a título de diárias e dos valores pagos novamente a título de auxílio moradia (no período, a quantia de R\$ 7.000,00).

Após isso, discorre que os valores pagos a seus funcionários a título de auxílio moradia não foram objeto de questionamento por parte da Fiscalização. E conclui que, de fato, os valores pagos a título de auxílio moradia não foram tratados no curso da fiscalização, tampouco são sequer mencionados no termo de verificação fiscal que consubstancia as autuações fiscais ora impugnadas.

Diante disso, menciona que houve flagrante erro na identificação da correta matéria tributável e os autos de infração devem ser integralmente cancelados, ante a sua manifesta insubsistência material, por afronta ao art. 142 do CTN.

Registra que, caso assim não se entenda, o que se admite apenas por hipótese, devem ser reapuradas as contribuições exigidas, para que sejam excluídos de sua base de cálculo todos os valores pagos pela Impugnante que não se enquadrem nas rubricas identificadas como diárias e ajuda de custo, que constam do arrazoadado do termo de verificação fiscal, sob pena de nulidade da autuação fiscal por cerceamento do direito de defesa, ante a falta da devida fundamentação em relação a outras rubricas.

Da limitação da base de cálculo das contribuições destinadas aos terceiros para o patamar de 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no País.

A Impugnante sustenta a ocorrência de inclusão indevida na apuração das contribuições destinadas a Terceiros, porquanto não foi observado o limite imposto pelo art. 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981, que estabeleceu limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros a 20 (vinte) salários mínimos.

Diz que o Fisco estaria exigindo as contribuições destinadas a terceiros em montantes muito superiores ao que seriam efetivamente devidos.

Passa a citar a legislação sobre a limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros.

Com isso, entende que não houve a correta identificação da matéria tributável, o que afrontaria o artigo 142 do CTN, bem como o próprio art. 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981.

Do Mérito.

Da natureza eminentemente indenizatória dos valores pagos a título de diárias e de ajuda de custo.

Neste campo meritório, a Impugnante sustenta que o entendimento da Fiscalização externado nos autos não pode prosperar, pois os valores pagos pela empresa a título de diárias e de ajuda de custo observaram os estritos ditames legais, motivo pelo qual os referidos pagamentos não têm natureza jurídica de salário, tampouco se qualificam como remuneração pelo trabalho. Diz que, na verdade, as diárias e as ajudas de custo foram pagas com o precípuo objetivo de ressarcir os funcionários da Impugnante pelas despesas incorridas para o desempenho das suas funções laborais.

Passa a citar lições da doutrina trabalhista sobre o conceito de parcelas indenizatórias.

Esclarece que a natureza indenizatória de uma verba paga pelo empregador ao seu funcionário não pode jamais ser descaracterizada apenas com base nos montantes pagos a este título, muito menos sob a alegação de que estes valores ultrapassariam uma determinada porcentagem da remuneração paga a determinado trabalhador.

Afirma que, independentemente de a Fiscalização concordar ou não, a lei estabeleceu apenas os seguintes critérios para que os valores pagos a título de diárias e de ajuda de custo não integrem a base de cálculo das contribuições exigidas no caso concreto, são eles: (i) diárias, o valor pago apenas não pode ultrapassar 50% da remuneração mensal; e (ii) ajuda de custo, o valor pago não pode ultrapassar 50% da remuneração mensal e deve ser pago em parcela única.

Discorre que, atendidas as exigências legais indicadas acima, as verbas pagas pelo empregador a título de diárias e ajuda de custo para indenizar eventuais despesas incorridas pelo funcionário, como ocorre no caso concreto, não são salário e, portanto, não integram o salário de contribuição (base de cálculo das contribuições exigidas no caso concreto).

Da estrita observância da legislação de regência. Limite de 50% da remuneração mensal paga ao funcionário.

Neste item, a Impugnante argumenta que atendeu integralmente as exigências impostas pelas normas de regência. E afirma que, se a lei exigisse a contraprestação documental para os pagamentos das diárias e das ajudas de custo, evidentemente, a Impugnante teria exigido sua apresentação, por parte de seus funcionários. No entanto, não havendo esta exigência, não havia qualquer motivo para que a Impugnante procedesse dessa forma.

Com isso, entende que, em última análise, a Fiscalização está autuando a empresa por não ter apresentado documentos que a própria legislação entende desnecessários, para fins de qualificação das diárias e da ajuda de custo como verbas indenizatórias.

Dentro desse aspecto, menciona que as normas de regência exigiam, à época dos fatos, apenas que os pagamentos não ultrapassassem, individualmente, a quantia de 50% da remuneração mensal do funcionário.

Informa que a Fiscalização realizou "manobra" matemática de somar as diárias, as ajudas de custo e, ainda, outras verbas diversas (questão tratada em tópico específico desta impugnação), para transparecer um suposto pagamento superior ao limite de 50% da remuneração mensal dos funcionários. Ocorre, no entanto, que os dispositivos transcritos na sua peça de defesa são cristalinos ao dispor que o limite de 50% deve ser observado de forma individual e independente para a diária e para a ajuda de custo, não havendo que se falar jamais em soma destes valores e manutenção do limite.

Menciona que a Fiscalização não se desincumbiu do seu ônus probatório de demonstrar que os pagamentos realizados a título de diárias e de ajuda de custo não estariam atrelados a uma efetiva despesa incorrida pelos funcionários da Impugnante. Muito pelo contrário, foi devidamente demonstrado que os funcionários da Impugnante efetivamente viajam, motivo pelo qual faziam jus ao recebimento destas diárias.

Conclui que se revela absolutamente improcedente a acusação fiscal, devendo ser integralmente cancelados os autos de infração impugnados, pelos seguintes motivos:

(i) a Impugnante atendeu estrita e integralmente as exigências legais contidas no art. 28, §§ 8º e 9º, "g" e "h", da Lei 8.212/1991 e no art. 457, § 2º, da CLT, para fins de pagamento das diárias e de ajuda de custo;

(ii) não há na legislação de regência qualquer determinação que imponha ao empregador o dever de exigir do seu funcionário e manter consigo os documentos comprobatórios das despesas incorridas;

(iii) mesmo que assim não fosse, a Impugnante demonstrou no curso da fiscalização que os funcionários efetivamente incorreram nas despesas que ensejaram o pagamento das diárias e da ajuda de custo; e

(iv) a Fiscalização não foi capaz de comprovar que os valores pagos a título de diárias e de ajuda de custo não estariam vinculados a estas despesas.

Da Decadência.

A Impugnante sustenta que, caso os argumentos de prática de condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 sejam afastados, ao menos deve ser reconhecida a decadência para os tributos ora exigidos, no que tange aos meses de JAN a NOV/2014, dado que a intimação do auto de infração se deu somente em DEZ/2019, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, em razão de se tratar de lançamento por homologação com pagamento parcial.

Do descabimento do agravamento da multa.

Alega que a multa qualificada de 150% é arbitrária e ilegal, devendo ser desconsiderada de plano, ante a falta de comprovação da prática de fraude, conluio e/ou sonegação.

Informa que demonstrou exaustivamente nesta defesa que os pagamentos realizados a título de diárias e de ajuda de custo atenderam estritamente o art. 457, § 2º, da CLT e o art. 28, §§ 8º e 9º, "g", da Lei 8.212/1991, que disciplinam estas verbas indenizatórias.

Ressaltou que toda a sua conduta está amparada não apenas na legislação de regência, mas também na doutrina e na jurisprudência, sendo certo que toda a atuação fiscal está amparada em suposições e ilações fazendárias que não se coadunam com a realidade.

Acrescenta que não omitiu absolutamente nenhuma informação da Autoridade Administrativa, tendo respondido todas as intimações expedidas no curso da fiscalização. De fato, a Impugnante sempre agiu com a mais absoluta boa-fé, estando certo da completa correição do expediente adotado em relação às diárias e à ajuda de custo, especialmente o integral cumprimento da lei.

Com base na "teoria do diálogo das fontes" - desenvolvida pelo jurista alemão Erik Jayme e internalizada ao ordenamento jurídico pátrio pela professora Cláudia Lima Marques e pelo ex-Ministro do STF, Eros Roberto Grau -, a Impugnante afirma que:

"[...] caso se aceite como correto este entendimento fazendário (embora não seja), há de se considerar, então, que os fatos que ensejaram a autuação fiscal foram levados ao conhecimento da d. Fiscalização de maneira voluntária, unilateral e colaborativa por parte da ora Impugnante. Em sendo assim, é dever deste Ilmo. Julgador considerar que a própria Lei Penal concede perdão judicial ou redução em até 2/3 (dois terços) às penalidades impostas por determinado delito penal, nas hipóteses em que o réu colabora de maneira voluntária e efetiva com a investigação, exatamente como ocorre no caso concreto. Confirma-se, nesse sentido, o teor do art. 4º da Lei nº 12.850/2013 ("Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal") [...]".

Neste espaço, discorre que o Acordo de Leniência firmado entre a Impugnante e o Poder Público teve o condão de reduzir as penalidades criminais que recaíram sobre a empresa, as quais evidentemente possuem maior função corretiva e protetiva ao Estado. De igual modo, portanto, deve servir como supedâneo jurídico para afastar a multa agravada de 150%, conforme preceitua a própria "teoria do diálogo das fontes", sob pena de se punir indevidamente uma conduta que o próprio legislador ordinário busca justamente incentivar, qual seja: a colaboração voluntária da parte investigada.

Com isso, sustenta que não se encontram comprovados no presente lançamento a conduta de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei 4.502/1964, cujo ônus, repita-se, era da Fiscalização, sendo, portanto, indevida a multa duplicada de 150% (cento e cinquenta por cento).

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

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

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

Dos Pedidos. Requer que:

- (i) seja cancelada integralmente a exigência fiscal; ou
- (ii) caso assim não entenda, ao menos e em menor extensão, seja afastada a cobrança das contribuições exigidas incidentes sobre verbas alheias às rubricas das diárias e da ajuda de custo;

- (iii) seja limitada a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros exigidas no caso concreto ao valor de 20 (vinte) salários mínimos, conforme previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/81;
- (iv) sejam excluídos o IRRF e a contribuição previdenciária devida pelo empregado da base de cálculo das contribuições previdenciárias destinadas a Terceiros e GILRAT exigidos no caso concreto;
- (v) subsidiariamente, sejam afastados tanto o agravamento da multa de ofício em 150%, como a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício; e
- (vi) seja reconhecida a decadência de parte da exação federal.

II.2 - IMPUGNAÇÃO DA PESSOA FÍSICA: Sr. Wesley Mendonça Batista (fls. 9747/9769).

A manifestação (peça de defesa) do responsável solidário, pessoa física, apresenta questões idênticas ao conteúdo mencionado na peça de defesa do contribuinte autuado (JBS S.A., fls. 9774/9808), exceto as questões concernentes à alegação de ilegitimidade passiva do impugnante pessoa física.

Com isso, passarei a registrar apenas as alegações da pessoa física que dizem respeito às questões que **não foram** mencionadas na peça de defesa da pessoa jurídica autuada (contribuinte autuado: JBS S.A., fls. 9774/9808), como segue.

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

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

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

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

Menciona que Fiscalização não cumpriu com o dever de motivar seus atos administrativos e, com isso, a imputação da responsabilidade solidária esbarra no art. 2º da Lei 9.784/994 e no próprio art. 142 do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

Da ausência de ilícito cometido pelo Impugnante.

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

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

Afirma que, além da nulidade dos autos de infração ante à ausência de indicação dos ilícitos supostamente perpetrados pelo Impugnante, a decisão acerca da forma de pagamentos dos funcionários da companhia, da política de reembolsos, pagamentos de diárias e ajuda de custo, bem como o controle sobre as contribuições incidentes sobre estes valores não passava pela deliberação do Impugnante, não havendo, outrossim, qualquer indício, muito menos prova, de que tenha interferido ou determinado tal prática.

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

Do caráter meramente subsidiário da responsabilidade tributária atribuída ao Impugnante.

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

Passa a citar decisões sobre a imputação da responsabilidade subsidiária.

Dos Pedidos.

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

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

É o relatório.

Ao analisar as impugnações apresentadas, a 9ª Turma da DRJ/BSB negou-lhes provimento em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2017.

I - DAS PRELIMINARES

LANÇAMENTO FISCAL. MATRIZ E FILIAL. AUTONOMIA. RELATÓRIO FISCAL IDENTIFICOU OCORRÊNCIA FATO GERADOR NA FILIAL. INEXISTÊNCIA NULIDADE.

Nos termos da legislação tributária, cada estabelecimento é tido como estanque quanto às obrigações tributárias geradas e consectários delas advindas, já que o próprio Código Tributário Nacional (CTN) abarca o princípio de autonomia do estabelecimento.

Havendo tanto no Relatório Fiscal, como no Auto de Infração, a identificação da ocorrência do fato gerador na filial, não há necessidade de anulação do lançamento, mesmo que a notificação da filial seja realizada por meio do representante da sociedade empresarial (empresa) designado na sua matriz.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade oriunda de uma suposta imprecisão do lançamento fiscal na apuração da base de cálculo.

II - DA PREJUDICIAL DE MÉRITO

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

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

A ocorrência de simulação ou de fraude tributária enseja a aplicação da regra decadencial encartada no 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.

III - DO MÉRITO

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida pelos segurados, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991 não integram o salário de contribuição.

RECLASSIFICAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA. PAGAMENTOS REALIZADOS FORMALMENTE POR MEIO DE VERBA INDENIZATÓRIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O valor de Diárias consignado no contracheque (folha de pagamento) sem qualquer elemento probatório da realização da despesa, com ausência de caráter transitório e recebido mensalmente por mera liberalidade do empregador integra a remuneração para fins tributável. E o valor da ajuda de custo decorrente dessas diárias também integra o salário de contribuição.

As verbas percebidas a título de diárias somente são isentas quando destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho ou em outro País.

No caso dos autos, os elementos probatórios demonstram a existência de uma verba de natureza remuneratória e distinta da natureza inserida nas folhas de pagamento como indenizatória (pagamentos de diárias e ajuda de custo).

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. VERBA REMUNERATÓRIA COMPLEMENTAR. 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 no pagamento complementar de verba remuneratória.

IV - DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE

OBJETIVA. PAGAMENTOS DE RENDIMENTOS POR MEIO DE

VERBA. OCORRÊNCIA.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação ou fraude objetiva com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas,

utilizando-se de pagamentos de rendimentos por meio verba intitulada como se fosse de caráter indenizatório, e, com isso, ocultava tanto a base de cálculo como os sujeitos passivos da regra-matriz de incidência dos tributos lançados.

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

LEGALIDADE.

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

V - DA SUJEIÇÃO PASSIVA

ADMINISTRADOR. PRESIDENTE EXECUTIVO. Sr. WESLEY MENDONÇA BATISTA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OCORRÊNCIA. CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS.

Evidenciado um conjunto fático-probatório de atos tendentes a impedir, retardar, total ou parcialmente, excluir ou modificar o preciso conhecimento da regra-matriz de incidência tributária, ou a correta formação da matéria tributável, com prejuízo à Fazenda Pública, isso configura a prática de atos com violação aos limites da lei e aos limites estatutários de sua atuação, a teor do inciso III do artigo 135 do CTN.

No caso, cabe responsabilização solidária e pessoal do administrador da empresa atuada que, consciente e voluntariamente, permitiu ou tolerou práticas de ilicitude tributária dentro da empresa, ora com fraude objetiva, ora com sonegação de informações da relação jurídica estabelecida no pagamento de parcela dos rendimentos dos segurados, por meio de uma verba designada na folha de pagamento como indenizatória, mas materialmente foi configurada como remuneratória.

VI - DO LANÇAMENTO DECORRENTE.

CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS/TERCEIROS. ARRECADAÇÃO INCIDENTE SOBRE O TOTAL DA REMUNERAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais/Terceiros deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as Contribuições Previdenciárias (art. 3º, §3º da Lei 11.457/2007).

Não há limite da base de cálculo para efeito da apuração das Contribuições de Terceiros ("Sistema S"), devendo o seu cálculo incidir sobre o total da remuneração paga ou creditada a cada segurado empregado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados do julgamento, os sujeitos passivos apresentaram recursos voluntários reafirmando *ipsis litteris* as teses apresentadas ao julgados de origem, alegando, em resumo:

Alegações empresa;

a insubsistência material dos autos de infração – Violação ao art. 142 do CTN;

o Evidente Erro na Identificação da Sujeição Passiva da Obrigação Tributária constituída no AIIM

o erro no critério jurídico de apuração dos tributos supostamente devidos e ausência de correta identificação da matéria tributável;

a indevida inclusão de valores alheios às rubricas de diárias e ajuda de custo na base de cálculo das contribuições exigidas no caso concreto;

a limitação da base de cálculo das contribuições destinadas aos terceiros – 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no País;

a improcedência da acusação fiscal;

a natureza eminentemente indenizatória dos valores pagos a título de diárias e de ajuda de custo;

a estrita observância da legislação de regência – Limite de 50% da remuneração mensal paga ao funcionário;

a decadência;

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

pedido de diligência fiscal;

Ao final requer;

Diante do exposto, a ora Recorrente requer que seja recebido e provido o recurso voluntário, reformando-se o v. acórdão recorrido, para: (I) anular a r. decisão recorrida, para que ocorra a devida análise do conjunto probatório apresentado nos autos, especialmente a planilha elaborada com dados provenientes da própria Recorrente; ou (II) cancelar integralmente a exigência fiscal; ou (III) caso assim não entenda, ao menos e em menor extensão, (II.1) afastar a cobrança das contribuições exigidas incidentes sobre verbas alheias às rubricas das diárias e da ajuda de custo; (II.2) limitar a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros exigidas no caso concreto à 20 (vinte) salários mínimos, conforme previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/81; (II.3) excluir o IRRF e a contribuição previdenciárias devida pelo empregado da base de cálculo das contribuições previdenciárias, destinadas a terceiros e GILRAT exigidos no caso concreto; (II.4) afastar o agravamento da multa de ofício em 150%; (II.5) reconhecer a decadência de parte da exação federal; e (II.6) afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. De forma alternativa, com base no art. 38 da Lei nº 9.784/99 e artigo 16 do Decreto 70.235/72, sejam os autos baixados em diligência, caso se entenda necessário qualquer esclarecimento, mais especificamente a verificação da regularidade dos valores incluídos na base de cálculo das contribuições ora discutidas.

Alegações responsável:

a nulidade do acórdão recorrido por inovação da fundamentação jurídica para imputação da responsabilidade tributária solidária ao recorrente

ausência de devida motivação da autuação fiscal no que tange à inclusão do recorrente no polo passivo da exação federal. violação ao art. 2º da lei n- 9.784/99 e ao art. 142 do ctn. inaplicabilidade do art. 135, iii, do ctn ao caso concreto.

inclusão do recorrente no polo passivo da cobrança apenas em razão do seu cargo de presidente. absoluta ausência de provas da acusação fiscal. ausência de demonstração da

conduta dolosa, específica e individual na prática do suposto ato ilícito. mera divergência de interpretação legal entre o contribuinte e a d. fiscalização.

subsidiariamente. caráter meramente subsidiário da responsabilidade tributária atribuída ao recorrente. improcedência da qualificação da multa de ofício. decadência dos débitos tributários cujos fatos geradores ocorreram até o dia 23/12/2014.

O recorrente também apresentou memoriais os quais foram recebidos e analisados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro

Gleison Pimenta Sousa, Relator.

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

Cinge-se a controvérsia em autuação decorrente de constatação de que a empresa teria se utilizado do expediente de pagar a seus empregados executivos remunerações por meio de um subterfúgio designado nas folhas de pagamento como verba indenizatória, com uma interpretação errônea da legislação para remunerar seus executivos e se subtrair de recolhimento de contribuições previdenciárias, bem como possibilitou que os segurados empregados recolhessem a menor o imposto de renda sobre tais verbas.

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

Da identificação da sujeição passiva da obrigação tributária:

A Impugnante alega que, em face da autonomia dos estabelecimentos, matriz e filial, não poderia o Fisco efetivar um lançamento único na matriz, tendo em vista que a eventual ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, destinadas para Outras Entidades ou Fundos/ Terceiros e ao SAT/GILRAT/FAP, deveria ser apurado em cada estabelecimento da empresa, materializado por filial.

Entendo que tal argumento não deve prosperar, analisando o auto de infração bem como os documentos acostados aos autos constato que há clara indicação de cada um dos sujeitos passivos nos autos em questão, não obstante a formalização do ato estar consubstanciada em um único documento.

Conforme destaque abaixo o lançamento encontra-se individualizado por filial.

INFRAÇÃO: DIÁRIAS DE VIAGEM E AJUDA DE CUSTO A EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO 0004-04 (2141)	
FPAS: 5070 - GERAL - INDUSTRIAS/TRANSPORTES/CONSTRUCAO CIVIL/DRO (REGULAR. DE OBRA)	
Total por INFRAÇÃO	105.682,73
INFRAÇÃO: DIÁRIAS DE VIAGEM E AJUDA DE CUSTO A EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO 0005-93 (2141)	
FPAS: 5070 - GERAL - INDUSTRIAS/TRANSPORTES/CONSTRUCAO CIVIL/DRO (REGULAR. DE OBRA)	
ESTABELECIMENTO: 02.916.265/0005-93	

Analisando conjuntamente os autos constato que, em verdade, ocorreu apenas a formalização no CNPJ da matriz (02.916.265/0001-60), mas os lançamentos encontram-se individualizados, não havendo que se falar em prejuízo a ampla defesa ou mesmo em deficiência da identificação do sujeito passivo.

A prática adotada pela fiscalização teve por objetivo, a meu ver, facilitar a defesa da recorrente uma vez que esta não teve que apresentar dezenas, talvez centenas de recursos para se defender de uma única fiscalização, se assim o fosse, ai sim, entendo que estaria consolidada a mácula ao seu direito de defesa.

Eventualmente, se a recorrente entende por bem e para uma melhor contabilização dos pagamentos, pode solicitar a unidade executora a emissão de documentos de arrecadação individualizados para cada um dos lançamentos.

As conclusões deste relator foram as mesmas do julgado de origem, conforme destaques abaixo:

Tal alegação não será acatada, pois, embora os autos de infração (fls. 9336/9443 e 9444/9681) tenham registrados na parte superior de identificação do sujeito passivo o CNPJ¹ da matriz (02.916.265/0001-60), percebe-se claramente da narrativa contida no item do 14 do Relatório Fiscal (fls. 9684/9733) que o fato gerador decorre de situações verificadas em cada CNPJ designado por filial inscrita no CNPJ raiz da empresa, localizado dentro do território nacional. E também se constata que cada auto de infração contém no seu conteúdo a descrição dos fatos geradores relacionados à infração com o CNPJ da filial, distinto do CNPJ da matriz.

Assim, o item 14 do Relatório Fiscal (fls. 9689) esclareceu que: "14. Para as filiais onde foram lançados o crédito tributário previdenciário deste procedimento, as

alíquotas corretas de GILRAT e FAP, com efeitos a partir de 01/01/2010, e declaradas pelo contribuinte em GFIP estão demonstradas na Planilha 3 - ALÍQUOTAS GILRATE FAP JB". Nota-se também que a Planilha 3 de fls. 8779/8783 contém a apuração das alíquotas GILRAT/FAP por filial (estabelecimento).

Nesse enredo, vejamos o conteúdo exposto em cada auto de infração, que foi denominada de "Demonstrativo de Apuração relacionado à infração ocorrida em cada estabelecimento (filial)" (fls. 9398 e 9491):

(omissão)

Ademais, a Impugnante, na qualidade de sujeito passivo, realizou a contestação do mérito do lançamento fiscal, qualificando-se adequadamente e exerceu a totalidade do seu direito de defesa, e não há motivo para se proceder uma reapuração do valor total exigido no lançamento fiscal, nem declarar a sua nulidade, já que o Relatório Fiscal e os autos de infração contém a correta identificação do sujeito passivo por filial ("estabelecimento") na apuração do fato gerador.

É relevante informar que as filiais entre si e a matriz possuem, para fins tributários, estabelecimentos autônomos. Nesse sentido, vejamos decisões judiciais sobre a matéria em questão:

TRIBUTÁRIO. MATRIZ E FILIAL SÃO ENTIDADES ESTANQUES E INDIVIDUAIS. INEXISTÊNCIA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. SITUAÇÃO REGULAR DO CONTRIBUINTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL. CND. POSSIBILIDADE.

Cada estabelecimento tem seu domicílio tributário, onde as obrigações tributárias são geradas, de modo que os respectivos encargos são exigidos conforme a situação específica e peculiar de cada filial.

Para efeitos tributários, as filiais são consideradas estanques e individuais. Desse modo, o débito da matriz não pode ser óbice ao fornecimento da certidão de regularidade fiscal das filiais de outros Estados da Federação.

Não há notícia de existência de dívida ativa da União a ser paga com relação ao CNPJ nº 59.275.792/0096-10, o qual pertence à filial da General Motors do Brasil S.A. em Gravataí

A hipótese comporta o fornecimento da certidão negativa de débito prevista no art. 205 do CTN porque não existe débito tributário que enseje cobrança, não havendo, portanto, nenhum óbice à expedição da certidão de regularidade fiscal pleiteada pelo demandante.

(TRF4, Primeira Turma, AMS 200471000365050 Rel. Des. Joel Ilan Paciornik, DJU. 26.07.2006.)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. CND. DÉBITOS DA MATRIZ NAO IMPEDEM A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO REFERENTE À FILIAL.

A filial possui CNPJ diferente da matriz, possui administração autônoma, patrimônio próprio e domicílio tributário diverso, com as exigências fiscais correspondentes.

Quando da expedição de CND, deve ser verificada a situação específica da filial, não sendo razão bastante a sua não-concessão a existência de débitos da matriz.

Agravo de instrumento improvido. Agravo regimental prejudicado.

(TRF4, Primeira Turma, AG 200404010578759, Rel. Des. Álvaro Eduardo Junqueira, DJU.27.04.2005)

Efetivamente, cada empresa é identificada como contribuinte pelo número de sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), que "*compreende as informações cadastrais de entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*" (artigo 2º da Instrução Normativa RFB Nº 1.634, de 06/05/2016).

Nesse passo, o artigo 127, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), no que tange ao domicílio do contribuinte, estabelece:

"Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

(...)

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem obrigação, o de cada estabelecimento". (g.n.)

Percebe-se, então, que, nos termos da legislação tributária, cada estabelecimento é tido como estanco quanto às obrigações tributárias geradas e consectárias delas advindas, já que o próprio CTN abarca o princípio de autonomia do estabelecimento (art. 127 do CTN).

Desse modo, realmente, é assente que para fins tributários, possuindo a matriz e a filial inscrição própria no CNPJ, são considerados estabelecimentos autônomos, e como tais, evidentemente, devem ser considerados, conforme artigo 3º da Instrução Normativa RFB N° 1.634, de 06/05/2016⁴. Porém, a circunstância da matriz ter sido notificada em virtude da atividade que envolveu a sua filial inscrita em cada CNPJ distinto, por certo, não leva à nulidade ou mesmo ao cancelamento dos autos de infração sob questionamento, em virtude de erro na identificação do sujeito passivo, como almeja a Impugnante.

Da leitura do Relatório Fiscal (TVF de fls. 9684/9733) que deu origem aos autos de infração questionados, auferiu-se, com precisão, a delimitação da responsabilidade da matriz e da filial (item 14 e Planilha 3 de fls. 8779/8783). A menção ao fato de que a empresa fiscalizada é uma indústria frigorífica situada em diversas regiões do País, tendo como atividade econômica principal o abate de bovinos, e a matriz, localizada na cidade de São Paulo/SP, tendo como atividade econômica a gestão empresarial, é feita apenas como referencial para esclarecer que o fato gerador decorre de operações realizadas também na filial. E, com isso, não há a alegada mistura de atividades, faturamento ou penalidades, nem mistura de recolhimentos destinados à previdência social. Tanto que foi apresentado à Impugnante os valores exigidos pelo Fisco pertinentes à atividade das filiais designadas na Planilha 3 de fls. 8779/8783, que compõem o Relatório Fiscal. Em decorrência disso, o sujeito passivo das exigências em questão está perfeitamente individualizado.

O que ocorre é que matriz e filial **não são sociedades empresárias (empresas) distintas**, apenas têm CNPJ's singulares, já que não se tratam de pessoas jurídicas distintas, nem possuem personalidade diferente, havendo apenas mais de um CNPJ por exigência da regra estatuída no art. 3º da Instrução Normativa RFB N° 1.634/2016.

Noutras palavras, a existência de mais de um CNPJ vinculado a mesma empresa é exigência da Receita, seja federal ou estadual, e possui cunho apenas para diferenciar qual delas é a matriz e quais são as filiais a ela vinculadas. As filiais são projeções orgânicas da sociedade empresarial (empresa) impugnante em que surgem vinculadas a ela. Nestes termos, cada filial inscrita no CNPJ específico não é um sujeito passivo tributário distinto, mas sim derivação da própria empresa matriz (CNPJ 02.916.265/0001-60).

Diante disso, não há necessidade de anulação dos autos de infração questionados, já que matriz e filial foram devidamente notificadas e individualizadas no Relatório Fiscal de fls. 9684/9733 e nos seus anexos (Planilha 3 de fls. 8779/8783), bem como nos Autos de Infração lavrados (fls. 9336/9443 e 9444/9681).

Neste ponto, sem razão a recorrente.

Da inclusão de valores na base de cálculo e da comprovação das despesas incorridas:

A recorrente junta aos autos 2 exemplos de supostas rubricas que teriam sido incluídas erroneamente no lançamento, entretanto ao invés de comprovar que essas rubricas não seriam ajudas de custo ou diárias, simplesmente junta aos autos supostos contracheques que comprovariam suas alegações.

Ora, neste caso, teria o contribuinte a obrigação de trazer elementos claros: declaração dos empregados, comprovantes de pagamentos dos supostos aluguéis ou verbas indenizatórias, declaração dos recebedores, contratos de locação dentre outros elementos que comprovariam que aqueles valores efetivamente são parte da fiscalização, entretanto junta apenas contracheques que, conforme já demonstrado, não têm força para infirmar as conclusões da fiscalização.

Além disso, a apresentação de planilhas genéricas (3.912/6.027) que nem ao menos demonstram os valores das passagens e diárias ou mesmo quem arcou com os pagamentos não são suficientes para invalidar as conclusões da fiscalização. Analisando os documentos em questão, constatei que eles não servem a qualquer comprovação:

Exemplo planilha

	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE
	WANDERLEI CARVALHO		17/10/2015	19/10/2015	2	HERTZ EXTRA JAGUARE

Em relação a tais argumento também o julgador de piso se posicionou:

Forte em suas alegações de nulidade do lançamento fiscal, a Impugnante aponta a existência de erro na identificação da correta matéria tributável, pois a Fiscalização teria incluído na base de cálculo das contribuições exigidas valores absolutamente alheios às verbas de diárias e de ajuda de custo, objeto da autuação fiscal. Para demonstrar o fato alegado, citou como exemplo o auxílio moradia concedido aos segurados de CPF's/ME n.º 680.433.33653 (Adilson Rotsen de Melo Junior) e 314.131.021-15 (Arlindo Trento Junior) no valor de R\$ 3.189,00 e R\$ 7.000,00, respectivamente, pagos no mês de janeiro de 2014, conforme a impressão da captura em forma de imagem ("print") da folha de salário do período extraída do sistema informatizado da empresa.

Não se acolhe essa alegação, tendo em vista que apenas as telas de imagens da folha de salário dos funcionários não são capazes de demonstrar o fato narrado em sua peça de defesa, já que os valores apontados pela Fiscalização foram extraídos da folha de pagamento impressa e assinada pelos funcionários, após terem sido circularizados com as informações contidas no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), conforme **Planilha 1** -

Códigos de Identificação dos Arquivos (HASH) da ECD (fls. 8724/8725), **Planilha 2** - Códigos de Controle das GFIP (fls. 8726/8778) e **Planilha 11** - SC GFIP e Diárias e Ajuda de Custo - Filial 0027-07 (fls. 8819/9028).

Assim, a teor do inciso II do art. 373 do CPC², caberia à Impugnante demonstrar por outros meios probatórios (tais como os contracheques assinados pelos funcionários, para a competência 01/2014) que o valor de R\$ 10.302,84 e de R\$ 15.594,69 -apontados pela Fiscalização como valores de diárias concedidas aos segurados empregados de CPF's/ME n.º 680.433.336-53 (Adilson Rotsen de Melo Junior) e 314.131.021-15 (Arlindo Trento Junior), respectivamente -, conteria também o valor de auxílio moradia sinalizado em sua peça de impugnação.

Observa-se ainda que o valor de diárias pagas aos segurados mencionados acima, nos meses de fevereiro, março e abril de 2014, corresponde exatamente ao valor pago em janeiro de 2014, que foi de R\$ 10.302,84 para Adilson Rotsen de Melo Junior e de R\$ 15.594,69 para Arlindo Trento Junior, conforme **Planilha 11** - SC GFIP e Diárias e Ajuda de Custo - Filial 0027-07 (fls. 8819/9028).

Com isso, ao contrário do que afirma a Impugnante, o lançamento fiscal não foi constituído com elementos precários, e foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, fazendo constar nos relatórios que o compõem os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, as alegações da Impugnante de nulidade do lançamento fiscal não encontram respaldo na legislação tributária, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acolhidas.

Sem razão a recorrente.

Da limitação da base de cálculo.

A Impugnante sustenta a ocorrência de inclusão indevida na apuração das contribuições para outras Entidades e Fundos/Terceiros ("Sistema S"). Isso ocorreu, segundo a Impugnante, porque não foi observado o limite imposto pelo parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/1981^a, que teria estabelecido a limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a Terceiros a 20 (vinte) salários mínimos.

Para tal alegação, filio-me aos argumentos do relator de origem por entender que não existe a limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a Terceiros a 20 (vinte) salários mínimos para os fatos geradores em questão:

Essa tese desenvolvida pela Impugnante em sua peça de defesa não tem respaldo legal, já que o §3º do art. 3º da Lei 11.457/2007^a estabeleceu que as contribuições para outras Entidades e Fundos/Terceiros devem obedecer as mesmas condições estipuladas para as contribuições previdenciárias e o artigo 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986^a, por sua vez, tinha revogado expressamente o limite da base de cálculo determinado pelo parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/1981.

Dentro do contexto histórico e interpretativo da legislação previdenciária, com base na interpretação sistemática e lógica, observa-se que tanto a Lei 6.332/1976 como a Lei 6.950/1981, que previa o limite, tratavam exclusivamente da base de cálculo da contribuição previdenciária, e o art. 14 da Lei 5.890/1973 expressamente estabeleceu que as contribuições para outras Entidades e Fundos/Terceiros ("Sistema S") seriam calculadas sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência, observando inclusive as mesmas condições. Com isso, embora não houve revogação expressa pelos dispositivos do Decreto-Lei n. 2.318/1986, havia intenção de revogar também para o limite imposto pelo parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/1981, que abarcava as contribuições destinadas aos Terceiros.

Cita-se, ainda, que o art. 105 da Lei 8.212/1991 revogou expressamente todas as disposições em contrário à legislação de custeio da seguridade social, abarcando inclusive os dispositivos da Lei 6.950/1981, que fixava o limite máximo do salário de contribuição (base de cálculo) em 20 (vinte) salários mínimos.

Logo, no período do lançamento que se discute nos autos (competências 01/2014 a 06/2017), não há limite da base de cálculo para efeito da apuração das contribuições de Terceiros ("Sistema S"), devendo ser calculada sobre o total da remuneração paga ou

creditada a cada segurado empregado, visto que o limite imposto pelo parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/1981 já tinha sido revogado tanto pelo artigo 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986, como pelo, de forma expressa agora, art. 105 da Lei 8.212/1991.

Compreendo que o tema em questão está submetido ao “TEMA 1079 do STJ” que tem por objetivo definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986.

Não obstante, por ainda não existir decisão de mérito em sede de recurso repetitivo e tendo em conta me filiar ao entendimento acima exposto, entendo não assistir razão à recorrente.

Da Decadência Tributária alegada:

Por entender que os valores apurados até 22/12/2014 estariam abarcados pela decadência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, e aliado à ausência de atos dolosos, simulados ou com o intuito de fraude, a Impugnante (empresa autuada, JBS S.A.) sustenta a declaração parcial da extinção do crédito tributário, em razão de se tratar de lançamento por homologação com pagamento parcial.

Neste ponto, não há grandes discussões a serem realizadas, esclareço ao contribuinte que uma vez constata hipótese de dolo, fraude ou simulação deve-se aplicar o 173, I, do CTN e não o artigo 150, parágrafo 4o.

Ressalto que tal ponto foi fartamente debatido no voto condutor do julgador de origem, senão vejamos:

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

Ora, no presente caso observa-se que a Fiscalização, em seu Relatório Fiscal (Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 9684/9733), apontou elementos suficientes para a aplicação da regra excepcional prevista na parte final do § 4º do art. 150 do CTN. Isso porque, durante o período do lançamento fiscal, a Impugnante contratou segurados empregados para atuar na prestação de serviços essenciais ao desenvolvimento de suas atividades operacionais (tais como: diretores, gerentes, supervisores, advogados, diretores de setores, dentre outros), conforme elementos fáticos explicitados nos itens 36 e 37 do TVF, e realizou o pagamento, mensalmente e com ausência de caráter transitório, de parcela de seus rendimentos por intermédio de verbas intituladas como indenizatórias (Diárias de Viagens e Ajudas de Custo). Entretanto, de fato, o pagamento das diárias tratava-se de complemento da remuneração de executivos da empresa, e que as pretensas ajudas de custo aparentemente faziam as vezes de décimo-terceiro salário e um terço de férias (1/3 de férias) com relação às diárias.

Dentro do contexto fático do TVF, em seus itens 18 e 19, percebe-se que a Fiscalização esclareceu que a empresa foi intimada e reintimada para apresentar os documentos que comprovassem a veracidade dos pagamentos a título de diárias e ajudas de custo designadas nas folhas de pagamento dos executivos da empresa, e, em resposta, não foram apresentados documentos suficientes para a comprovação das verbas ora em comento, sempre apresentando respostas desconexas ao que foi inicialmente perguntado.

Para elucidar o fato mencionado acima, vejamos trechos do Termo de

Verificação Fiscal (TVF), fls. 9684/9733:

"[...] 18. Apesar da JBS ter apresentado as planilhas acima relatadas não foram juntados às respostas **nenhum documento que comprovasse a veracidade das informações constantes das planilhas apresentadas**. Em todas as respostas a JBS sempre afirma, **de forma desconexa ao que foi perguntado**, que observou a norma legal citada. Não havia sido perguntado à JBS qual a razão de os valores pagos a título de diárias não terem sido incluídos no salário de contribuição do empregado, que é o que estabelece a dita norma. **O que se exigiu à JBS foi especificar o critério adotado para a definição dos valores das diárias e ajuda de custo em questão, bem como demonstrar a relação exata entre cada valor de diárias e ajuda de custo pagas e as viagens respectivas.** (g.n.)

19. Em uma segunda intimação enviada à JBS tinha como fito esclarecer minudentemente a política da empresa relativa a pagamento de diárias e ajuda de custo a seus executivos. Por essa razão as perguntas dessa segunda intimação foram mais específicas e ativeram-se a tão-somente dois meses e a um único executivo (tanto os meses como o executivo escolhidos por amostragem). A despeito disto, as respostas da empresa foram em geral vagas e evasivas. Vide, por exemplo a resposta ao item 5 da intimação, atinente a pagamentos, reembolsos e adiantamentos de despesas de viagens feitas à margem das diárias pagas ao executivo em apreço nos meses de dezembro de 2013 e janeiro de 2014:

5) **Informar se, afora as diárias pagas ao empregado, o sujeito passivo fez:**

a) Pagamentos a terceiros (agências de viagem, companhias aéreas, hotéis etc.) em decorrência das viagens acima discriminadas. **Apresentar** os documentos comprobatórios pertinentes.

b) Ressarcimentos ao empregado de despesas referentes às viagens acima discriminadas e por eles pagas do próprio bolso. **Apresentar** os documentos comprobatórios pertinentes.

c) Adiantamentos de outras verbas ao empregado destinadas a cobrir despesas com as viagens acima discriminadas. **Apresentar** os documentos comprobatórios pertinentes.

Resposta a): Existem pagamentos a terceiros (agências de viagem, companhias aéreas, hotéis etc). No entanto, **a Companhia não dispõe, neste momento, de elementos que, eventualmente, vinculariam tais pagamentos às viagens realizadas por executivos.**

Resposta b): A Companhia apresenta o documento anexo (DOC 1), demonstrando a existência de reembolso de módicos valores a título de táxi.

Resposta c): A Companhia não dispõe neste momento, de elementos que, eventualmente, vinculariam adiantamentos às viagens realizadas por executivos. [...]" (g.n.)

Avanço mais um passo, e esclareço que, neste processo, os valores apurados pelo Fisco referem-se exclusivamente aos rendimentos oriundos da parcela paga mensalmente por intermédio de verbas intituladas pela empresa como indenizatórias na sua folha de pagamento a título de diárias e ajudas de custo.

Mesmo sendo intimada e reintimada, a Impugnante (contribuinte) até o momento não apresentou documentação capaz de comprovar cada valor registrado na folha de pagamento a título de diárias e ajudas de custo, apresenta apenas elementos fragmentados de planilhas elaboradas exclusivamente pela interessada, tais como as planilhas de fls. 3912/6027, 6042, 6043 6052.

Neste particular, entendo que apenas a apresentação dessas planilhas, contendo valores genéricos e desconexos com cada valor registrado na folha de pagamento, não é suficiente à comprovação do efetivo valor descrito na folha de pagamento a título de diárias e ajuda de custo, sendo necessária a sua ratificação (confirmação) por outros meios probatórios cuja produção não decorra exclusivamente do próprio ato de vontade da Impugnante, que foi impingido unilateralmente no conteúdo dessas planilhas.

Isso porque as planilhas elaboradas unilateralmente pela própria interessada **não** são documentos hábeis para demonstrar o efetivo valor pago a título de diárias e ajuda de custo, e não suprem as condições e formalidades legais exigidas pela legislação para comprovar a natureza da verba registrada na folha de pagamento como indenizatória pela Impugnante, nos termos das alíneas "g" e "h" do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991².

Constata-se, ainda, outros fatos delineados pela Fiscalização que evidenciam a natureza das verbas como remuneração decorrente de uma relação empregatícia, a saber: (1) os pagamentos das verbas de diárias e ajuda de custo eram concedidos quase que exclusivamente para altos executivos; (2) não há comprovação das viagens com documentação hábil; (3) pagamentos de diárias foram proporcionais ao salário de contribuição e não decorriam da necessidade ou do tipo de viagem e, na grande maioria das vezes, correspondiam a 50% da renda mensal regular; (4) pagamentos de diárias excediam em 50% a remuneração mensal do segurado empregado; (5) ocorrência de pagamentos de ajuda de custo disfarçados de 13º Salário da remuneração oriunda da verba intitulada como diárias e de 1/3 de férias de diárias; (6) ocorreu cessação dos pagamentos e, imediatamente, houve incorporação das diárias na remuneração, após Acordo de Leniência com o Ministério Público Federal (MPF); e (7) ao circularizar os fatos constatados na empresa autuada como os beneficiários dos pagamentos das diárias e ajuda de custo, não houve a comprovação de viagens pelos segurados empregados (amostragem de 21, vinte e um).

(omissão...)

Outro ponto a ser observado é que os valores lançados pelo Fisco são oriundos das verbas intituladas como indenizatórias (diárias e ajuda de custo) pela Impugnante na folha de pagamento e na escrita contábil do Livro Razão (fls. 6065/6148), sem conter qualquer lastro probatório da natureza indenizatória dos valores lançados na contabilidade. Ao proceder dessa maneira, os seus registros contábeis estão em desconformidade com o princípio contábil da oportunidade³ e atraem a aplicação da orientação de prevalência da essência sobre a forma². Isso significa que não interessa o aspecto formal empreendido para os pagamentos por meio de verbas classificadas como indenizatórias, dentro de todas as normas preconizadas pela legislação para a validade desse tipo de operação. Se houver comprovação que a essência desses pagamentos é uma operação de rendimentos auferidos de prestação de serviços entre pessoa física e a Impugnante, o evento deveria ser registrado como uma operação de pagamento de natureza remuneratória (salarial) e não como pagamento de natureza indenizatória.

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

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

De fato, a utilização formal de um registro na folha de pagamento como verba indenizatória para realizar os pagamentos de verbas efetivamente remuneratórias aos segurados empregados **caracteriza a fraude tributária** prevista nos preceptivos acima (arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964), uma vez que esse comportamento da Impugnante (contribuinte autuado) era uma forma de reduzir, por meio de uma conduta tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, o recolhimento das contribuições sociais destinadas à Previdência e aos Terceiros ("Sistema S"), que deveriam ser incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores contratados pessoalmente pela Impugnante.

Desse modo, na situação fática verificada é de se observar o prazo decadencial do inciso I do art. 173 do CTN.

Ao contrário do afirmado pela Impugnante e considerando que o próprio art. 150, § 4º, do CTN, excetua a sua aplicação na ocorrência dessa situação (dolo, simulação ou fraude), entende-se pela aplicação da regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, para considerar que nenhuma competência foi abrangida pela decadência tributária.

Ressalto, por oportuno, que é farta a jurisprudência deste conselho na aplicação do art. 173, inciso I, do CTN em casos que envolvam dolo, fraude ou simulação, abaixo colaciono alguns julgados neste sentido(grifei):

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

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

enfrentamento, pelo colegiado a quo, da matéria que se pretende ver reexaminada. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Pelo exposto, rejeito a alegação de decadência tributária apresentada.

Merito- Natureza dos valores pagos a título de diárias e ajuda de custo:

Neste campo meritório, a Impugnante sustenta que o entendimento da Fiscalização externado nos autos não pode prosperar, pois os valores pagos pela empresa a título de diárias e de ajuda de custo observaram os estritos ditames legais, motivo pelo qual os referidos pagamentos não teriam natureza jurídica de salário, tampouco se qualificam como remuneração pelo trabalho.

Com isso, a Impugnante entende que, na verdade, as diárias e as ajudas de custo foram pagas com o precípuo objetivo de ressarcir os funcionários da Impugnante pelas despesas incorridas para o desempenho das suas funções laborais.

Aqui, não há qualquer reparo a ser feito na decisão recorrida, o conjunto de provas carreado aos autos demonstra que a recorrente disfarçou e dissimulou pagamentos salariais como verbas “indenizatória”. Assim, as verbas pagas sob título de supostas indenizações tem natureza salarial e devem sofrer as consequências tributárias de tal constatação.

Também não merece prosperar o pedido de dedução de IRRF e contribuições retidas na fonte, uma vez que constatada que as diárias e ajuda de custos eram pagas como verbas de natureza falsamente indenizatorias não ocorriam tais retenções e mesmo que tivessem sido recolhidas entendendo que este processo não é o campo adequado para tais pedidos por envolverem entranhos, alheios a lide e sujeitos a sistemáticas de recolhimentos diversas.

Neste sentido, destaco trechos do voto condutor do julgador *a quo*, que tratou exaustivamente sobre o tema e que acato como fundamento para decidir:

Não é isso, contudo, que se verifica nos autos do processo, o Relatório Fiscal (TVF, **itens 27 a 70**, fls. 9684/9733) descreve uma situação distinta das alegações da

Impugnante e menciona que os valores lançados decorrem das remunerações pagas aos segurados empregados por meio de verbas denominadas como diárias e ajuda de custo na folha de pagamento, **sem conter qualquer elemento probatório que comprove que os segurados arcaram com as despesas de viagens**, tais como: bilhetes aéreos, passagens de ônibus, aluguel de moradia ou pagamentos de hotéis. E destaca que a Impugnante (JBS S.A.) disfarçou ou dissimulou os pagamentos na sua folha de pagamento como indenizatória, já que a situação fática não teria qualquer conexão com a verdadeira natureza do pagamento desta verba.

Vejam os fatos mencionados nos itens 68 e 70 do Relatório Fiscal:

"[...] 68. Em relação aos esclarecimentos apresentados da rubrica Diárias (0701), além de não apresentarem nenhum documento que comprove os pagamentos, nas respostas fica claro que se tratava de remuneração disfarçada, tais como, pagamentos são sempre em conjunto com os salários mensais, todos os segurados afirmaram que nem todas as despesas destas viagens eram arcadas exclusivamente por eles, outrossim, a própria JBS confessou que "não dispõe de elementos para demonstrar a relação exata entre os valores pagos e as diárias de viagens". Também há fortes indícios de que os executivos da JBS não arcavam com as despesas de hospedagem e alimentação nas viagens a trabalho, ou se o faziam, era de modo excepcional e em valores pequenos. De fato, a própria JBS em uma das respostas às intimações que recebeu, admitiu que "existiram pagamentos a terceiros (agências de viagem, companhias aéreas hotéis, etc.)".

70. Já no que concerne às Ajudas de Custo recebidas, todos os segurados à exceção do SR FRANCISCO DE ASSIS E SILVA apresentaram respostas similares que "acreditam que o recebimento das ajudas de custo se deu em razão da necessidade de complementação dos valores das diárias". [...]" (g.n)

Logo, o entendimento do Fisco foi no sentido de reconhecer que os valores foram pagos aos funcionários executivos da Impugnante a título de diárias e ajuda de custo sem a apresentação de qualquer documento que comprovasse o dispêndio da verba intitulada na folha de pagamento como indenizatória.

Nesse sentido, a Fiscalização desqualificou a natureza da verba registrada como indenizatória e reclassificou os valores como uma verba de natureza remuneratória.

Avanço mais dentro do contexto da situação exposta nos autos, e passo a afirmar que a alegação da Impugnante não deve ser acolhida, pois as verbas indenizatórias/ressarcitórias visam reparar perda patrimonial devidamente quantificada e **comprovada**. Dessa forma, as despesas de "diárias de viagem", para não integrarem o salário de contribuição, necessitam de comprovação dos gastos efetuados pelo empregado, quando do seu deslocamento, e não se limitam ao simples fato do atingimento do patamar de 50% da remuneração mensal do empregado, já que as despesas de ressarcimento percorrem um caminho bifásico na sua constituição: despesas **incorridas/havidas e comprovadas**.

Isso porque a Lei 8.212/1991 (inciso I do art. 28), ao conceituar o salário de contribuição (base de cálculo), adota uma sistemática ampla e exemplificativa, utilizando-se da expressão "remuneração" / "totalidade dos rendimentos pagos" "a retribuir o trabalho" em "qualquer que seja a sua forma", para nela incluir inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades ou ganhos indiretos, na expectativa de evitar interpretações restritivas, hábeis a ensejar a evasão e elisão fiscal.

Desse modo, para evitar a discricionariedade por parte da administração, de afastar ou não a incidência da contribuição previdenciária, bem como, para não deixar ao arbítrio, interesses ou conveniência das empresas a ocorrência dessa incidência, a **Lei 8.212/1991, em lista expressamente exaustiva, especificou os pagamentos que não**

integram o salário de contribuição (art. 28. ... "§ 9º *Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente*").

¹² Lei 8.212/1991: Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Ora, entendo que se comprova a operação ou causa que deu origem aos valores escriturados nas folhas de pagamentos a título de verbas indenizatórias de diversas formas. A principal delas se dá por meio de uma escrituração regular, que deve abranger todas as operações do contribuinte, nos termos do art. 251, p.u. do RIR/1999, e que, conforme art. 923 desse mesmo regulamento^u, se mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Diante desse contexto normativo, entendo também que as hipóteses previstas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 devem ser comprovadas, já que se trata de uma regra isentiva da base de cálculo (salário de contribuição) e a escrituração mantida, seja na folha de pagamento, seja na escrita contábil, necessita, obrigatoriamente, da sua comprovação por meio de documentos contemporâneos, hábeis e idôneos aos fatos registrados, a teor do art. 923 do RIR/1999.

Note-se, ainda, que a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor e que não sejam comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, em face da literalidade em que deve ser interpretada (art. 111, II da Lei 5.172/1966 - CTN^u), do contrário estaria imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem, nem poderia ter, haja vista que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas.

A alínea "h" da citada lista isentiva do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, abaixo transcrita, libera da tributação as "diárias de viagens" que não excederem a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. (...)

§ 9º *Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*
(...)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

RIR/1999: Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros,

rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2.º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25).

Pela legislação tributária disposta no inciso II do art. 6.º da Lei 7.713/1988¹⁴, a isenção aplica-se aos rendimentos percebidos a título de diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho ou realizado em País estrangeiro, que foi regulamentado pelo inciso XIII do artigo 39 do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/1999, vigente à época da ocorrência do fato gerador).

Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda-RIR/1999):

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...)

XIII - as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, inclusive no exterior (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 6.º, inciso II);

No caso concreto, a própria Impugnante admite que efetuava pagamentos a título de "diárias" e de "ajuda de custo" aos segurados empregados; mas não apresentou qualquer documento capaz de comprovar a sua natureza consignada em folha de pagamento nas competências 01/2014 a 06/2017.

Outro ponto destacado nos autos, é que, após a Impugnante (por meio da J&F Investimentos S.A., holding do Grupo JBS) formalizar Acordo de Leniência¹⁵ com o Ministério Público Federal-MPF em 05/06/2017, simplesmente deixou-se de pagar os valores fixos mensais a título de diárias e ajuda de custo; e, instantaneamente no mês seguinte (julho/2017), os segurados empregados passaram a receber um reajuste salarial da ordem de 40% a 144%, sem que houvesse qualquer Negociação Coletiva (Convenção ou Acordo Coletivo de Trabalho) e sem que houvesse fato econômico ou político (exceto o acordo de leniência) que justificassem tais aumentos. Citam-se, por exemplo, os trabalhadores designados na Planilha abaixo:

(omissão...)

Apesar de não haver dúvidas de que a verba em debate **não** correspondia à hipótese liberada (isenta) da tributação pela alínea "h" do art. 28 da Lei 8.212/1991, a Impugnante argumenta que sobre ela não há incidência de contribuições previdenciárias, já que a Fiscalização não se desincumbiu do seu ônus probatório de demonstrar a ocorrência do fato gerador.

Observa-se, de início, que esse argumento não tem respaldo no contexto fático dos autos, tendo em vista que a Fiscalização consignou que, após ser devidamente intimada e reintimada, a Impugnante não comprovou as despesas de viagens (deslocamento para outro município ou País estrangeiro) com documentação hábil que fosse capaz de materializar os mesmos valores consignados nas folhas de pagamentos, pagos mensalmente em valores fixos, conforme Planilhas 4 a 41 - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO GFIP E DIÁRIAS/AJUDAS DE CUSTO CONSOLIDADAS (segregadas por filial, fls. 8784/9115).

E, dentro desse contexto, constitui fato incontroverso que os pagamentos das diárias foram realizados, mensalmente e com ausência de caráter transitório, nas mesmas datas de concessão dos pagamentos dos salários regulares, de forma proporcionais ao salário de contribuição de cada segurado, e sem a comprovação da necessidade ou do tipo de viagem.

Por sua vez, os pagamentos de ajuda de custo correspondiam ao 13º Salário da remuneração oriunda da verba intitulada como diárias e a 1/3 de férias de diárias. Para

isso, restou demonstrado que os segurados executivos tiravam férias e imediatamente pagava-se um complemento salarial, que, apesar de ultrapassar efetivamente 1/3, foi designado pela Fiscalização como 1/3 de férias de Diárias. Sendo que novamente chamou a atenção o fato de que tais Diárias e Ajudas de Custo foram todas pagas nas mesmas datas e conjuntamente com os salários regular do mês em que os segurados tiravam férias.

Para este último fato (1/3 de férias de Diárias), têm-se, por exemplo, os contracheques do Sr. A.L.(omissão...) das competências 05/2015 e 05/2016, em que se constatou que os pagamentos do salário mensal regular - dias trabalhados, férias do mês, abono de férias, 1/3 de férias, 1/3 de abono de férias -, vinham acompanhados dos pagamentos das Diárias (evento 0701, complementação salarial) e de Ajuda de Custo (evento 1144, complemento de 1/3 de férias de Diárias):

(omissão contracheque)

Com relação ao 13º Salário da remuneração proveniente da verba intitulada como diárias, cita-se, por exemplo, a remuneração do segurado Sr. ARTEMIO LISTONI, constante da folha de pagamento, em que constatou que o salário regular mensal dele era de R\$ 85.138,12 (competência 11/2014), R\$ 90.246,41 (competência 11/2015) e R\$ 90.246,41 (competência 11/2016) e os pagamentos de **Diárias** foram de **R\$ 42.569,06**, **R\$ 45.121,86** e **R\$ 45.121,86**, respectivamente, que é exatamente 50% do seu salário mensal; sendo que os pagamentos de **Ajuda de Custo** foram de **R\$ 42.567,78**, **R\$ 45.121,86** e **R\$ 45.121,86**, que são idênticos aos das Diárias, e somando Diárias + Ajuda de Custo teria exatamente 100% do salário regular mensal (item 48 do TVF contém os contracheques, fls. 9684/9733).

Demonstra-se, com isso, que os valores das ajudas de custo descumpriam a regra isentiva contida na alínea "g" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, tendo em vista que somente não integra o salário-de-contribuição a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT.

Esse conjunto fático-probatório mencionado acima, no meu entendimento, caracteriza uma **fraude objetiva**, esta ocasionada pela maneira de realizar o pagamento da remuneração dos segurados empregados, seja pela ausência de caráter transitório da verba, seja pela utilização de um disfarço como verba indenizatória designada na folha de pagamento.

Note-se ainda que a peça de defesa da Impugnante, neste ponto, não possui elementos suficientes para afastar os fatos constatados pelo Fisco (TVF, **itens 27 a 70**, fls. 9684/9733), já que a Impugnante resumiu-se a alegar que os valores foram pagos em conformidade com a legislação de regência.

Logo, demonstrada a fraude objetiva no contexto dos pagamentos, reconhece-se imediatamente a relação de natureza remuneratória para fins previdenciários.

Dessa forma, ao contrário do alegado pela Impugnante, impõe-se reconhecer que foram demonstrados os elementos suficientes para a caracterização de que a verba paga aos segurados empregados tinha natureza remuneratória, passível de incidência das contribuições lançadas (previdenciária patronal, SAT/GILRAT e Terceiros).

Deixo consignado 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 III e VII, ambos do CTN. Portanto, é certo que a Fiscalização, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar uma verba como remuneratória em que o

contribuinte autuado entendia não haver, e, para fins tributários, está perfeitamente autorizada a reclassificar atos e negócios jurídicos, em que se vislumbram manobras e condutas demonstradas ilegais, com intuítos inequivocamente evasivos.

Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (g.n.)

Diante disso, entende-se que a verba em discussão está enquadrada no conceito de remuneração, pois não há dispensa legal da incidência de contribuição previdenciária sobre verba paga mensalmente aos segurados empregados em valores fixos, sem qualquer elemento probatório da sua natureza indenizatória e paga por mera liberalidade do empregador; não estando, portanto, inserida nas excludentes do § 9º, alíneas "g" e "h", do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Da Multa de Ofício Qualificada

Em relação aos argumento de indevia a aplicação da multa qualificada no qualificada no percentual de 150%, estendo presentes os elementos de qualificação dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 e, uma vez constatada a prática das condutas em questão, a qualificadora torna-se devida. Tal ponto também foi debatido no acórdão ora recorrido, senão vejamos:

Com relação à multa, a Impugnante alega que é incabível a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, já que não houve a configuração das condutas de prática de fraude, conluio e/ou sonegação, previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Para tanto, argumenta que não praticou qualquer ação ou omissão dolosa, com o fim de sonegar ou fraudar a legislação tributária, e que sempre prestou ao Fisco todas as informações sobre os pagamentos realizados a título de diárias e de ajuda de custo.

E afirma que não omitiu nenhuma informação da Autoridade Administrativa, tendo respondido todas as intimações expedidas no curso da fiscalização e colaborado, de forma voluntária e efetiva, com a investigação. Com base na "teoria do diálogo das

fontes", entende que deve ser aplicada a redução ou perdão da multa, do mesmo modo que é considerado na Lei 12.850/2013 (Lei de Organização Criminosa).

Tais alegações não devem prosperar, já que os elementos fáticos mencionados ao longo deste Voto demonstram a existência de uma fraude objetiva no pagamento de parcela da remuneração concedida aos segurados empregados da empresa autuada, que dissimulava os pagamentos a título de diárias e ajuda de custo nas folhas de pagamentos com o aspecto de que seriam verbas indenizatórias (art. 72 da Lei 4.502/1964).

Dentro da moldura fática, observa-se também uma conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos elementos da regra-matriz da contribuição previdenciária, caracterizada como sonegação prevista no art. 71 da Lei 4.502/1964.

Na espécie analisada nos autos, a situação decorrente do pagamento por meio de uma verba designada pela Impugnante como indenizatória, mas que de fato era remuneratória, configura descumprimento da legislação previdenciária e das práticas contábeis e fiscais, capaz de provocar uma distorção funcional na remuneração paga aos segurados empregados e encadear a sonegação fiscal, tendo em vista que a empresa escondia o fato gerador das contribuições sociais apuradas, bem como deixava de reter o IRRF (Imposto sobre a renda retido na fonte).

Noutras palavras, os pagamentos das verbas a título de diárias e ajuda de custo foram realizados em desconformidade com a norma previdenciária para atender uma mera liberalidade do empregador (Impugnante), que adotou uma prática ardil com a utilização de designar nas folhas de pagamentos que as verbas seriam indenizatórias. Logo, é um ilícito tributário que nasce do exercício da atividade desempenhada pelo trabalhador para receber os seus rendimentos.

Nota-se, ainda, que operação de conceder as verbas a título de diárias e ajuda de custo só foi possível graças a um acordo prévio (conluio) entre os beneficiários (segurados empregados) e o repassador do recurso (Impugnante).

Com isso, impõe-se reconhecer a materialização das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964:

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

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

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

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

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

A colaboração com a Fiscalização não afasta o contexto dos atos praticados, tampouco lhe retira a característica própria. Isso porque a relação jurídica tributária já se aperfeiçoou em um crédito tributário com característica própria dentro da moldura jurídica vigente na época da ocorrência do fato gerador, e foi constituído com práticas e medidas adotadas pela Impugnante para realizar os pagamentos das verbas remuneratórias em questão.

Neste contexto de colaboração com a Administração Pública, por falta de previsão legal, não há espaço jurídico para aplicação dos dispositivos da lei de organização criminosa (Lei 12.850/2013) no âmbito de relações genuinamente tributárias, haja vista que essa lei tem sua aplicação exclusivamente na seara penal e/ou processual penal para apuração de infrações penais (portanto, crimes e contravenções), ao estabelecer que dispõe sobre a investigação criminal, meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e procedimento criminal; altera Decreto-Lei 2.848/1940 (Código Penal); e revoga Lei 9.034/1995.

Do mesmo modo, a fim de preservar a coerência funcional e a compatibilidade do sistema normativo brasileiro para apuração tanto da relação jurídica tributária, como da penalidade tributária, ambas submetidas ao regime administrativo e distintas da apuração da infração penal, não se justifica a aplicação da "Teoria do Diálogo das Fontes " dentro do caminho sugerido pela Impugnante em sua peça de defesa, mesmo porque os dispositivos da Lei 12.850/2013 gravitam na órbita de questões penais e processuais penais.

Ressalta-se que, ao contrário do que afirma a Impugnante, houve, aqui, a demonstração, por parte da Fiscalização, de ocorrência de situação ensejadora de qualificação da multa, que pode ser tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Dessa forma, considerando o amplo conjunto de elementos trazidos aos autos pela Fiscalização, justifica-se, no caso, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, incidente sobre as contribuições lançadas nos Autos de Infração em tela, devendo haver, portanto, a sua manutenção.

Pelo exposto, uma vez constatada a prática de atos enquadrados nos artigos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 é devida a multa qualificada.

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

Em relação a alegação de não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, esclareço ao recorrente que se trata de matéria já debatida e pacificada por este conselho. Desse modo, não há grandes discussões a serem realizadas, cabe, simplesmente a aplicação da *Súmula CARF n.º 108 sendo correta a incidência **de juros de mora sobre a 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. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

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

Desse modo, sem razão a recorrente.

Da sujeição passiva

Da alegação de nulidade por inovação na fundamentação de responsabilidade tributária solidária ao recorrente:

Em recurso voluntário, o sujeito passivo alega inovação da fundamentação no julgamento de primeiro grau, entretanto não vislumbrei qualquer inovação. O que se verifica é apenas a argumentação clara e condizente com os elementos dos autos, não havendo que se falar em inovação da fundamentação, sendo dever da autoridade julgadora analisar os elementos fáticos presentes nos autos. Assim não há, no julgamento de origem, qualquer violação ao artigo 142.

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

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

Responsabilidade de terceiros decorrentes de atuação irregular

Há casos em que a sujeição passiva do terceiro decorre da sua atuação em desconformidade com o direito, levando-o à condição de responsável pessoal pelo próprio tributo devido (e não apenas pela multa eventualmente cabível). As hipóteses estão previstas no art. 135 do CTN, abaixo transcrito (grifou se):

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Observe-se que a lista de pessoas abrangidas pelo dispositivo é maior do que aquela relativa aos terceiros responsabilizados por sua atuação regular (CTN, art. 134), pois o Código inclui, no art. 135, além de todas as pessoas do art. 134 (CTN, art. 135, I), os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, art. 135, II e III).

Neste ponto, faz-se necessário um atentar para as diferentes modalidades da responsabilidade que podem ser atribuídas às pessoas enumeradas no art. 134 do Código, pois às vezes o fundamento é o próprio dispositivo citado (atuação regular – estudada no tópico anterior) e às vezes é o art. 135 (atuação irregular – estudada neste tópico).

(...)

As maiores discussões acerca da possibilidade de responsabilização pessoal de agentes que atuaram de maneira irregular são referentes aos administradores das pessoas jurídicas de direito privado. Conforme se deixou entrever no tópico anterior (6.6.1), a regra é que os atos praticados pelo dirigente em nome da entidade são a esta imputados,

de forma que os respectivos tributos têm a pessoa jurídica como sujeito passivo, **Porém, se o dirigente pratica ato em agressão a lei ou extrapolando as atribuições que os estatutos ou o contrato social da pessoa jurídica lhe conferem, a responsabilidade pelos tributos daí decorrentes é do próprio agente, que responderá com seu patrimônio pessoal. Compreendida a distinção entre a responsabilidade do terceiro quando esse atua de forma regular (item 6.6.1)** e quando ele atua de forma irregular (ora estudada), convém distinguir deste último caso as hipóteses de responsabilidade por infração previstas no art. 137 do mesmo Código (estudadas no item 6.7.1 deste Capítulo). Apesar de ambos os dispositivos exigirem prática de ilícito para que se aplique a regra atributiva de responsabilidade, há de se perceber a existência de notórias diferenças entre as situações disciplinadas, **O vício do qual decorre a aplicação do art. 135 está no fato de o agente praticar um ato contrariando os limites legais, estatutários ou contratuais de sua atuação, de forma que o ato praticado não se caracteriza necessariamente como ilícito tributário.**

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

(...)

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

O STJ percebeu que há de se diferenciar o mero inadimplemento (que pode decorrer da simples falta de recursos para proceder ao recolhimento) da infração à lei justificadora da atribuição de responsabilidade ao administrador, pois o primeiro gera débito típico da pessoa jurídica, não se comunicando com o patrimônio das pessoas físicas que administram a sociedade nestes momentos de dificuldades. Da pedagógica manifestação da Corte Superior, destacam-se as seguintes palavras “4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária de ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do exsócio. 5. Precedentes desta Corte Superior.” (STJ, 1.ª T., AgRg REsp 276.779/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 20.02.2001, DJ 02.04.2001, p. 260).

Atualmente, o entendimento se encontra cristalizado na Súmula 430 do STJ, cujo teor é o seguinte: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. A expressão “por si só” foi intercalada na disposição sumular para demonstrar que, apesar de o adimplemento não ser causa isolada de responsabilização do sócio-gerente, pode vir a gerar tal efeito desde que acrescido de outros eventos legalmente previstos (excesso de poderes, agressão à lei, contrato social ou estatutos).

(...)

Neste sentido, também vem decidido por este Egrégio Conselho, senão vejamos:

3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS:

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

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2003, 2004 SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA . ART. 135, INCISO III, DO CTN. A responsabilidade de que trata o artigo 135 é solidária, sem benefício de ordem entre o contribuinte e responsáveis. Numero da decisão: 9303-012.858

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

Não se trata, desse modo, de atribuição de responsabilidade de forma automática mas de responsabilidade por condutas individualizadas e sistêmicas de gestão que consistiam no pagamento de salários disfarçados de verbas indenizatórias. Há, conforme relatos da autoridade fiscal, clara conduta ilícita que enseja a responsabilização na forma do do inciso III do art. 135 do CTN.

As práticas consubstanciavam-se em verdadeiros instrumentos de gestão e eram amplamente utilizados. Entendo, neste ponto, correta a imputação de responsabilidade do

impugnante, na forma do inciso III do art. 135 do CTN. Abaixo, destaco argumentos do voto condutor que adoto como fundamentos para decidir:

V - DA SUJEIÇÃO PASSIVA. Responsabilidade legal solidária.

O Impugnante (Sr. Wesley Mendonça Batista), qualificado como administrador (Presidente Executivo) da empresa autuada, alega que a responsabilidade solidária imputada pela Fiscalização não deve prosperar, já que não houve a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, de modo que não há que se falar em obrigação tributária resultante de "seus atos", o que afasta a responsabilidade preconizada pelo inciso III do art. 135 do CTN.

Essas alegações não merecem ser acolhidas, pois o conjunto fático-probatório, mencionado ao longo deste Voto e externado nos autos, demonstra a ocorrência de pagamento de parcela da remuneração dos segurados empregados - estes enquadrados dentro do corpo executivo¹⁹ da empresa autuada, que tinha como administrador o Sr. Wesley Mendonça Batista (Presidente Executivo) -, por meio de um artifício de classificar a verba como indenizatória, sem qualquer comprovação do efetivo valor pago a título de diárias e ajuda de custo.

Nas competências 01/2014 a 06/2017, época dos fatos que culminaram no presente lançamento de ofício, figurava como Presidente Executivo da empresa autuada (JBS S.A.), com poderes de atuação conjunta ou isolada, o Sr. Wesley Mendonça Batista.

Para isso, vejamos trechos da imputação da responsabilidade solidária mencionada no Relatório Fiscal (TVF, fls. 9684/9733):

"[...] 7. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

86. Nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, a seguir nominados:

(...)

88. Desta forma, tendo em vista as ações ilícitas praticadas pelo sujeito passivo descritas neste termo, constituímos com base nos acima referidos dispositivos legais a sujeição passiva solidária contra os contribuintes, abaixo indicados, relativamente aos fatos geradores apurados nos anos-calendário de 2014 a 2017:

• 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 um esquema de pagamentos de Diárias e Ajuda de Custo em desconformidade com a lei. [...]"

Segurados executavam atribuições nas áreas administrativas e de grande responsabilidade, conforme Planilhas 4 a 41 - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO GFIP E DIÁRIAS/AJUDAS DE CUSTO CONSOLIDADAS (segregadas por filial, fls. 8784/9115), em que a coluna CBO - Classificação Brasileira de Ocupações contém a descrição dos cargos dos executivos que receberam as verbas em análise.

É interessante frisar que a operação de pagar a verba a título de diárias e ajuda de custo, designadas nas folhas de pagamento, foi concedida somente para o corpo executivo da empresa, sem a participação dos demais trabalhadores. Portanto, pode-se afirmar que a forma de realizar os pagamentos tinha alguma anuência do Presidente Executivo, ou no mínimo este concorreu para a prática dessa operação dentro da empresa, já que os

pagamentos foram realizados com o pleno conhecimento dos beneficiários e da fonte pagadora dos recursos, conforme de extrai do item 69 do TVF:

*"[...] 69. Cabe aqui dizer que um dos referidos vinte e um executivos da JBS diligenciados, **O SR L.B.O (Omissão)**, tendo recebido um novo termo de intimação, TERMO N° 03 - INTIMAÇÃO FISCAL, apresentou resposta bastante direta e esclarecedora, disse que **"as referidas viagens eram organizadas de diversas maneiras, a depender do serviço a ser desempenhado, muitas vezes a própria companhia negociava diretamente com as agências de viagem, sem qualquer tipo de interferência do Fiscalizado.** Ainda, haviam situações nas quais as próprias empresas do grupo, localizadas fora de São Paulo ou do Brasil, providenciavam todo o suporte necessário para a realização in loco de serviços operacionais". Também é importante ressaltar que ao contrário do que a JBS afirmou, o SR LUCIANO BORGES DE OLIVEIRA cita que, embora a JBS não exigisse qualquer forma de prestação de contas foi entregue por ele todos os comprovantes das referidas viagens, **"não só para fins de reembolso, mas como forma de justificar a efetiva execução operacional destes": [...]"** (g.n.)*

Veja-se que, embora a designação na folha de pagamento como verba indenizatória seja aparentemente válida, essa conduta se presta ao uso abusivo para ocultar, de fato, a relação material de parcela dos rendimentos dos segurados pessoas físicas, configurando uma situação diversa daquela prevista no estatuto social da empresa atuada - submetida às regras da Lei 6.404/1976 (arts. 153 a 155) -, bem como uma situação diversa tanto da legislação trabalhista, que exige a anotação na CTPS pela totalidade da remuneração (art. 29 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT⁴), como da legislação previdenciária, que estipula o registro na folha de pagamento e na escrita contábil pela efetiva remuneração paga aos segurados empregados (incisos I a III do art. 32 da Lei 8.212/1991⁵).

Lei 6.404/1976: Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Noutra perspectiva, como o desvelado propósito desse pacto em separado sobre a realidade fática descrita nas folhas de pagamento, materializada no pagamento de parcela dos rendimentos aos trabalhadores por meio de diárias e ajuda de custo, e a artificial proteção dos valores na escrita contábil e fiscal com a denominação de verba indenizatória, isso tudo configura ilícito tributário por fraude à norma cogente, que exige a forma real e cuidadosa a ser desempenhada pelo agente com poderes de administração da Companhia.

Ao permitir ou tolerar pagamento de parcela dos rendimentos dos segurados empregados por meio de verba indenizatória, sem qualquer elemento probatório da despesa e da forma como foi concedida o seu pagamento⁶, o Impugnante, na qualidade de administrador da Companhia, concorreu para a prática de fato dissonante da escrita contábil e da legislação trabalhista e previdenciária, assim como facilitou esconder a remuneração efetivamente paga aos segurados empregados.

Com essa conduta, o Impugnante, no mínimo, fomentou uma situação que não correspondia à realidade fática dos registros contábeis e fiscais da empresa atuada e, com isso, houve desvirtuamento da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, da contribuição destinada ao SAT/GILRAT e da contribuição social destinada a Terceiros, bem como ocultação da incidência do IRRF devido.

Com relação à ausência de comprovação do dolo (elemento subjetivo), informo que a jurisprudência do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual pela teoria geral do Direito, pode ser decorrente de ato culposo como de ato doloso. Logo, se a lei e a jurisprudência não separam as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz as hipóteses do art. 135 do

CTN. Em verdade, o Direito Tributário em matéria de responsabilidade tributária preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa. Por outro lado, no caso dos autos, entendo que o elemento subjetivo da conduta dolosa é extraído de forma presumida da maneira como foi desenvolvida a relação remuneratória dentro da empresa autuada, que se utilizou em consignar na folha de pagamento a verba indenizatória sem qualquer lastro documental para a efetivação da operação.

Ainda com relação ao elemento subjetivo (dolo) da conduta do administrador da Companhia, mais do que cuidado e diligência (art. 153 da Lei 6.404/1976), o exame em torno de um possível ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, ou estatuto (inciso III do art. 135 do CTN) há de perquirir se o seu administrador cometeu um ato capaz de superar o risco admitido pelas regras específicas que disciplinam a relação da Companhia com o Fisco.

Nesse exame, para a caracterização do elemento subjetivo (dolo) da infração tributária **não** é necessária a prova da vontade de atuar com excesso de poderes ou infração de lei, ou um documento formal contendo de forma explícita a atuação do administrador; o que se exige é que o administrador, conhecendo as circunstâncias de seu agir, transgrida voluntariamente as normas regentes da sua condição dentro da Companhia, que foi o caso dos autos, ao permitir que uma parcela remuneratória fosse paga com a consignação de verba indenizatória durante várias competências (01/2014 a 06/2017). Logo, o que deve ser comprovado é a consciência e vontade da inobservância dos cuidados obrigatórios, segundo as regras contábeis ou de outras normas reguladoras da atividade empresarial, principalmente as regras estatuídas pela Lei 6.404/1976.

Outro fato a ser observado é que o caso em análise não se enquadra na hipótese do enunciado da Súmula 430 do STJ⁴, ao estabelecer que o simples inadimplemento do crédito tributário não enseja a responsabilidade solidária dos diretores e administradores da empresa. Isso porque a situação constatada nestes autos foi ocasionada com a simulação/dissimulação e fraude objetiva no pagamento de parcela dos rendimentos dos segurados por meio de registro nas folhas de pagamento de verba indenizatória, fato este resultante de atos praticados com infração ao estatuto social e à legislação previdenciária, e que tinha a anuência ou permissão do Impugnante (administrador).

Dessa maneira e de acordo com os fatos noticiados ao longo deste Voto, observa-se que o Impugnante (Sr. Wesley Mendonça Batista) permitiu ou tolerou atos tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a exclusão ou modificação do preciso conhecimento da regra-matriz de incidência previdenciária (base de cálculo e sujeito passivo), ou a correta formação da matéria tributável, com prejuízo à Fazenda Pública, reunindo, para si, atos ilícitos, que se caracterizam como "*praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*", pressuposto de incidência do inciso III do art. 135 do CTN, a justificar a sua chamada aos autos como responsável tributário.

Isso porque, na responsabilidade solidária do inciso III do art. 135 do CTN, o pressuposto de fato ou a hipótese de incidência da norma de responsabilidade é a prática de atos comissivos ou omissivos, por quem esteja na gestão ou representação da empresa (administrador), com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenha implicado, se não o surgimento, o inadimplemento de obrigações tributárias, conforme foi noticiado nos itens II a IV deste voto.

Cabe observar, também, que se mostra equivocado o entendimento do Impugnante no sentido de que a responsabilidade do administrador prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, seria responsabilidade subsidiária, e não por solidariedade.

Nota-se que, quando presente uma das hipóteses arroladas no artigo 135 do CTN, a responsabilidade é pessoal do agente, devendo ser ressaltado que essa responsabilidade

pessoal do agente **não** exclui a responsabilidade do contribuinte, uma vez que responsabilidade pessoal não significa responsabilidade exclusiva do agente.

Nesse sentido, segue a lição de Hugo de Brito Machado (in Curso de Direito Tributário. 34ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013, pg. 166), *in verbis*:

"[...] A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. (g.n.)

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, tratando-se de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do CTN (...). Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade do contribuinte. [...]" (g.n.)

Assim, tem-se que, presente uma das hipóteses arroladas no artigo 135 do CTN, além do próprio contribuinte ou das pessoas jurídicas solidárias, o agente infrator também deve ser responsabilizado pelo descumprimento da obrigação tributária.

Diante desse contexto, as alegações do Impugnante não serão acolhidas.

Para além dos já satisfatórios argumentos apresentados pelo julgador de origem acrescido que existe amplo conjunto probatório que indicam claramente o pagamento de remuneração sob rubricas contábeis diversas da salarial com indícios inclusive de embaraço à fiscalização tendo em vista apresentação de respostas ambíguas, genéricas e idênticas mesmo em procedimentos de circularização.

Do conjunto probatório carreado aos autos identifica-se uma postura de gestão da empresa que efetivamente pagava verbas salariais disfarçadas de diárias e ajuda de custo. Cumpre notar as diversas oportunidades apresentadas no curso do procedimento fiscal para que o sujeito passivo apresentasse respostas claras da natureza dos pagamentos realizados.

Mais que pagamentos, tratava-se, em verdade, de uma política da empresa que realizava o pagamento de verbas genéricas a título de ajudas de custo e diárias sem comprovação das despesas efetivamente realizadas, em percentual, na maioria das vezes, coincidente com o limite legal estatuído à época.

Não se está, por óbvio, a negar que alguma viagem efetivamente tenha sido realizada, mas chama a atenção as dificuldades impostas à fiscalização em fornecimento de dados simples.

Pelo exposto, entendo correta a imputação de responsabilidade ao dirigente em questão na forma do art. 135, III, do CTN.

Pedido de diligências

Por fim, em relação a solicitação de diligência e produção de novas provas entendo desnecessária uma vez que o conjunto fático e probatório juntados aos autos identificam claramente que as demonstrações contábeis, sobretudo em relação às rubricas que amparam o lançamento tem um baixíssimo valor probatório, como bem já demonstrou o julgador de origem

e o relatório fiscal do lançamento. Ademais, ressalto, novamente, as inúmeras oportunidades apresentadas para que a empresa esclarecesse os fatos, sem resultado prático.

Pelas razões expostas, aplico a súmula Carf n. 163 para indeferir o pedido de diligência por entende-lo protelatório e desnecessário, ante o amplo arcabouço do lançamento.

Súmula CARF n.º 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202 004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401 006.103, 1301 003.768, 2401-007.154 e 2202 005.304.

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

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

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente dos recursos, salvo quanto ao pedido de abatimento do IRPF e contribuições retidos na fonte e, na parte conhecida, em negar provimento aos recursos.

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa

Voto Vencedor

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Relator e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento.

A prática infratora e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora. Assim restaria justificada a qualificadora da multa.

Em julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão n.º 1201-003.590 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020, Processo nº 10280.723086/2009-43 54) considerou que:

Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso. 55.

O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 14 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, assim como o pagamento de estimativas mensais de IRPJ ou CSLL, atraem a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

Doutro lado, a legislação não considerou a reiteração da conduta como situação bastante à qualificação da multa.

A C. CSRF, em recente julgado (Acórdão n.º 9202-009.488, de 28/04/2021) a respeito da temática, em lançamento de Imposto Sobre a Renda, observou que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MULTA QUALIFICADA

No caso de omissão de rendimentos e deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipótese dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

No mesmo sentido, o Acórdão 9202-007.639, de 27/02/2019. Da fundamentação deste julgado, extrai-se que:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

(...)

Pensar diferente levaria a ideia de que (...), ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta (...) não caracteriza o intuito de fraudar.

(...)

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de (...), aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação

bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

(...)

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante.

A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

(...)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito doloso e ação simulatório praticada pelo Recorrente.

A reiteração da prática infratora e as estratégias de defesa, por si só, não se mostram suficientes para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa.

Como já indicado, a reiteração da prática infratora e as estratégias de defesa, por si só, não se mostram suficientes para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa.

Não descrito o conluio, a fraude, o dolo ou a simulação relativamente à infração tributária, e havendo indicação de mera reiteração, entendo procedente a pretensão deduzida na defesa no que toca a redução da multa ao patamar mínimo, relativamente à prática infratora.

Por todos estes fundamentos, meu voto é no sentido de acolher os argumentos do Recurso para dar-lhe provimento parcial para afastar a multa qualificada.

No que toca à responsabilização solidária, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá se houver atuação do administrador ou procurador contrária ao contrato/estatuto ou à lei. Ou seja, para a configuração da responsabilidade tributária solidária, prevista no art. 135, III, do CTN, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente para cada ato infrator, no que o auto de infração em questão foi falho.

Nesse sentido, o R. Acórdão da C. CSRF n.º 9101-005.502, de 12/07/2021, com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIVERGÊNCIA DEMONSTRADA.

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um "sócio-gerente", quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

(...).

Não é possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

A Autoridade Fiscal afirma, mas não descreve a participação ou conduta do responsável solidário.

Desta forma, ao meu enfoque, cumpre afastar a responsabilização solidária.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly