



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.736168/2017-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.307 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente JBS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

PERT. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DATA DE INDICAÇÃO. REFORMATIO IN PEJUS

O Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), Lei nº 13.496, de 2017, é uma faculdade, cabe ao contribuinte aderir ou não às suas regras. A IN RFB nº 1711, de 2017, ao regulamentar o PERT estabeleceu no § 3º do art. 13 que os montantes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL deveriam ser informados no prazo de consolidação, o qual ocorreu no período de 10 a 28 de dezembro de 2018, conforme IN RFB nº 1.855, de 2018. Somente após a indicação desses montantes tais créditos não mais poderiam ser utilizados sob qualquer forma ou a qualquer tempo. A não compensação de prejuízo fiscal e base negativa no lançamento de ofício, antes da indicação de tais créditos, além de contrariar o que foi pactuado, configuraria *reformatio in pejus*.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada mesmo após o encerramento do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distintos.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº 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).

IRPJ. REFLEXO NA CSLL

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2012

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. OPERAÇÃO E CAUSA LÍCITAS. PAGAMENTO DE PROPINA. CAUSA ILÍCITA.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que enseja o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa.

A operação e a causa devem ser lícitas. Pagamento de propina além de não encontrar acolhimento em nosso ordenamento jurídico vai de encontro aos requisitos de validade do negócio jurídico que exigem, dentre outros, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Logo, não figura como causa lícita a justificar eventual pagamento e elidir o IR-Fonte.

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. CONCOMITÂNCIA COM IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. COMPATIBILIDADE.

Concomitância do IR-Fonte e IRPJ. Infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, contabilização de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc.. No IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. CONCOMITÂNCIA COM MULTA QUALIFICADA. COMPATIBILIDADE.

Compatibilidade do IR-Fonte com a multa qualificada. A alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. art. 8º, era 35%. O fato desta alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9. 250, de 1995, e permanecido no mesmo patamar para o art. 61 da mesma lei é opção legislativa.

Por mais onerosa que seja a alíquota de 35%, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez

comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplica-la ao argumento de dupla penalidade significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considera-lo inconstitucional.

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. DEDUÇÃO DO VALOR RETIDO E RECOLHIDO.

O IR-Fonte retido e recolhido, e não compensado, pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte lançado de ofício. O fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte significa que esse pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual, ou seja, o IR-Fonte decorrente desse pagamento não poderá ser deduzido na declaração de ajuste do beneficiário, o que não configura óbice à dedução do valor retido e recolhido por ocasião do pagamento pela fonte pagadora.

MULTA ISOLADA. IR-FONTE. ART. 9º DA LEI Nº 10.426, DE 2002.

A multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, no caso de falta de retenção ou recolhimento de imposto, visa manter a higidez do recolhimento de IR-Fonte no período estabelecido pela legislação. Em havendo descumprimento da legislação de regência, correta a sua aplicação, mesmo após o encerramento do período. Na espécie, permitir a compensação/subtração dos valores recolhidos posteriormente seria “esvaziar” a própria multa, porquanto seu objetivo é exatamente impedir que o sujeito passivo deixe de efetuar a retenção/recolhimento quando obrigado a fazê-lo ou o faça fora do prazo.

MULTA QUALIFICADA

Uma vez que os fatos apurados pela fiscalização, e assumidos pela própria recorrente, revelam que à época do fato gerador a conduta praticada atrai a incidência da multa qualificada, incabível a exoneração desta.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA.

Nos termos do arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário e, no mérito: a) por unanimidade, manter a tributação de IRPJ/CSLL, bem como a multa isolada relativa às planilhas 3 e 4 por IR-Fonte não recolhido; b) por voto de qualidade, manter integralmente a tributação do IR-Fonte, a tributação da multa isolada sobre estimativas e a qualificação da multa sobre o IR-Fonte; vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Barbara Melo Carneiro, que afastavam a tributação da multa isolada sobre estimativas; a qualificação da multa sobre o IR-Fonte e a tributação de IR-Fonte sobre os pagamentos constantes das planilhas 5 a 8, beneficiários identificados; vencida a conselheira Barbara Melo Carneiro que afastava o IR-Fonte em maior extensão; c) por maioria; dar parcial provimento para deduzir do IR-Fonte lançado de ofício o IR-fonte retido e recolhido, e não compensado, pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada. Vencido o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, que negava o direito à compensação citada. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

JBS S/A, já qualificado nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 02-81.218, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Brasília/DF, em 23 de agosto de 2018.

2. Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto de Renda na Fonte (IR-Fonte), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS) referentes ao ano-calendário 2012, no montante consolidado de R\$ 204.115.527,82, incluídos principal, juros de mora, multas isoladas e multas de ofício de 150%.

3. Foram apuradas as seguintes infrações:

i) IRPJ e CSLL: omissão de receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais; despesas não necessárias; falta de pagamento do tributo sobre base de cálculo estimada em função da receita bruta e

acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução;

ii) IR-Fonte: pagamentos sem causa ou operações não comprovadas, contabilizadas ou não e multa em decorrência de falta de retenção do IR-Fonte.

iii) COFINS e PIS, reflexos de IRPJ e CSLL: os valores decorrentes dessa infração não foram impugnados, mas sim incluídos em PER/DCOMP e transferidos para o processo nº 16151-720.039/2018-91 (e-fls. 8206; 8226).

4. Cientificada do lançamento, apresentou impugnação com as seguintes alegações, em síntese: i) não contestou mérito da acusação em relação aos lançamentos de IRPJ e CSLL, os quais foram incluídos em parcelamentos especiais (PERT), somente a compensação de prejuízos e base de cálculos utilizados no âmbito do PERT, bem como a compensação de tributo pago no exterior; ii) *bis in idem* em relação à multa isolada e a multa de ofício; iii) IR-Fonte em relação aos pagamentos a beneficiários não identificados, respectivas operações e sua causa; iv) dedução do IR-fonte recolhido decorrente das notas fiscais consideradas inidôneas, ilegitimidade para figurar no polo passivo do IR-Fonte; v) multa isolada por não recolhimento do IR-Fonte e a multa qualificada e vi) decadência.

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS.

Torna-se incontroverso o lançamento quando o contribuinte expressamente declara que não contesta o seu mérito.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO NO EXTERIOR.

A legislação tributária não autorizou que imposto pago no exterior em um ano pudesse ser transferido para ser aqui compensado em outro ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2012

CAUSA DE PAGAMENTO. BENEFICIÁRIO. NÃO IDENTIFICADOS

Deve ser mantido o lançamento do IRRF com base no art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95, quando não identificada a causa ou o real beneficiário de pagamentos.

MULTA QUALIFICADA. DEVIDA

Não tendo ocorrido a denúncia espontânea, é dever da Fiscalização aplicar a multa qualificada, uma vez plenamente demonstrada e não contestada a conduta dolosa da impugnante.

6. Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário em que alega, em síntese:

Preliminares

i) a autoridade julgadora deixou de examinar: i) argumento subsidiário referente à decadência dos meses de JAN a NOV/2012, nos termos do art. 150, §4º do CTN, dado que a ciência do auto de infração ocorreu somente em DEZ/2017; ii) bem como a compensação com créditos de pagamentos efetuados no exterior nos anos-calendário 2011 e 2012;

ii) diligência para confirmação de pagamentos havidos sem recibos ou comprovantes das respectivas operações, bem como para confirmação do IR-Fonte pago referente às notas fiscais consideradas inidôneas.

Mérito

Reitera os argumentos de primeira instância os quais serão analisados em detalhe no voto.

7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

8. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

9. Cinge-se a controvérsia a analisar, em preliminar, matérias que não teriam sido examinadas pela decisão de piso e pedidos de diligência e, no mérito, as infrações apuradas e as demais questões correlatas apresentadas.

10. Passo ao exame das preliminares.

Preliminares

Nulidade

11. Alega a recorrente nulidade do feito em razão de a autoridade julgadora não ter examinado a matéria referente à decadência e à compensação com créditos de pagamentos efetuados no exterior nos anos-calendário 2011 e 2012.

12. Em relação à compensação com créditos de pagamentos efetuados no exterior, a decisão de piso se manifestou sobre a matéria. O fato de o entendimento esposado no acórdão recorrido ser diverso do pretendido pela recorrente não enseja nulidade. Ademais, trata-se de questão de mérito que será analisada mais adiante.

Decadência

13. No tocante à decadência, sustenta que a ciência do auto de infração ocorreu em 20.12.2017, portanto, ao amparo do art. 150, §4º do CTN, estaria decaído o direito de o Fisco efetuar o lançamento nos meses de jan. a nov. de 2012.

14. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "**declaração de nulidade**, portanto, é **excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte".¹

15. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430² de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, facultou à pessoa jurídica optar pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12. de cada ano. Por outro lado, nos casos em que ficar caracterizada a ocorrência de dolo fraude ou simulação aplica-se a regra do art. 173³, I e não do art. 150⁴, §4º, ambos do CTN.

16. Tendo em vista que a decisão de piso não se manifestou diretamente sobre a decadência, necessário verificar se esse fato comprometeu direitos da recorrente, porquanto, conforme dito, as formalidades não guardam um fim em si mesmas.

17. A recorrente é optante pelo lucro real anual - tanto que lhe foi aplicada a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas -, com efeito, o fato gerador do IRPJ/CSLL ocorreu em 31.12.2012.

18. Aplicando-se a regra do prazo decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN tem-se como termo final para o Fisco efetuar o lançamento 31.12.2017. Por outro lado, nos termos do art. 173, I, tem-se como termo inicial 01.01.2014, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

² Lei nº 9.430, de 1996. Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...] Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. [...] § 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

³ CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e final 31.12.2018. Tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 20.12.2017, não há falar-se em decadência independente da regra aplicada.

19. De acordo com a Súmula CARF – **vinculante** – n.º 72, nos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN:

Súmula CARF n.º 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

20. A súmula vinculante⁵, de acordo com o art. 18-A da Lei n.º 10.522⁶, de 2002, deve ser observada por todos os órgãos da administração tributária federal. A Portaria MF n.º 227 com a referida súmula foi publicada em 08.06.2018 e a decisão da DRJ proferida em 23.08.2018, portanto, aquele órgão julgador estava obrigado a seguir a orientação vinculante. O que significa dizer que a decisão não poderia ser diferente do exposto na respectiva súmula.

21. Ademais, ainda que não existisse a súmula vinculante, o que atrai a incidência do art. 173, I do CTN para fins de contagem de prazo decadencial é a caracterização da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. E quanto a este ponto a decisão de piso corroborou a conduta dolosa da recorrente para manter a multa qualificada:

Assim, não tendo ocorrido a denúncia espontânea, é dever da Fiscalização aplicar a multa qualificada, **uma vez plenamente demonstrada e não contestada a conduta dolosa da impugnante.**

Cabe lembrar **que a conduta dolosa** da impugnante sequer poderia ser objeto de anistia, por força do disposto no art. 180, I, do CTN, **razão pela qual é totalmente descabido o pleito da impugnante.**

22. Como se vê, o voto condutor do acórdão recorrido entendeu haver conduta dolosa, razão pela qual manteve a multa qualificada, o que, nos termos da referida súmula vinculante n.º 72, atrai a incidência do art. 173, I e não do art. 150, §4º, ambos do CTN.

⁵ Portaria MF N.º 343, de 09 de junho de 2015 – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que: [...] VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

⁶ Lei n.º 10.522, de 2002. Art. 18-A. Comitê formado por integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará enunciados de súmula da administração tributária federal, observado o disposto em ato do Ministro de Estado da Economia, que deverão ser observados nos atos administrativos, normativos e decisórios praticados pelos referidos órgãos. (Incluído pelo Medida Provisória n.º 881, de 2019)

23. Oportuno observar ainda que a despeito de a recorrente ter alegado decadência, confessou⁷ a dívida dos débitos de COFINS e PIS ao efetuar a compensação. Esses tributos cujos fatos geradores são mensais, caso não houvesse a conduta dolosa, poder-se-ia falar em decadência para alguns períodos. Embora este fato isolado não tenha aptidão para alterar o mérito da análise, demonstra que a recorrente estava ciente de que a matéria lançada não estava abarcada pela decadência, tanto que optou pela confissão de dívida.

24. Ante o exposto, a despeito de o acórdão recorrido não ter se manifestado sobre a matéria decadencial de forma direta, o fez de forma indireta ao tratar da matéria que atrai a incidência do art. 173, I do CTN. Nesses termos, entendo não ter havido prejuízo capaz de provocar a nulidade do feito, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade.

Pedido de diligência

25. A recorrente aduz que o auto de infração envolve pagamentos sem os respectivos recibos ou quaisquer comprovantes das operações, fato amplamente exposto no TVF e no recurso voluntário. Aduz ainda que além do nome dos beneficiários apurados pela fiscalização nas respectivas planilhas (e-fls. 272) “a partir das delações e depoimentos das pessoas físicas, há provas dos beneficiários/comprovação da operação/causa dos fatos imponíveis”.

26. Nessa linha, postula realização de diligência consubstanciada em prova testemunhal ou diligência fiscal com intimação dos beneficiários que especifica, para que, à luz da verdade material, colha-se o fundamento do lançamento fiscal, quais sejam, os pagamentos. (e-fls. 267 e ss.).

27. Nas palavras da recorrente a essência da diligência seria, mediante a busca da verdade material, comprovar pagamentos perante os respectivos beneficiários; o que seria suficiente para elidir a imputação fiscal. Tal solicitação confronta-se com a valoração das provas existentes nos autos e a interpretação dos fatos pelo julgador. A meu ver, o feito está bem instruído e não carece de maiores provas, conforme veremos na análise do mérito.

28. A propósito, nos termos dos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235⁸, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

⁷ Lei nº 9.430 de 1996. Art. 74 [...] § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

⁸ Cf. Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). [...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

29. É o caso. O feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento.
30. Nesses termos, por entender prescindível, indefiro o pedido de diligência.
31. Rejeitada a preliminar e indeferido o pedido de diligência passo ao exame do mérito.

Mérito

Compensação de prejuízos e base de cálculos utilizados no âmbito do PERT

32. A recorrente não contestou o mérito do lançamento de IRPJ e CSLL, alega, entretanto, impossibilidade de a fiscalização compensar prejuízo fiscal e base negativa no lançamento, dado que tais montantes foram utilizados anteriormente no âmbito do PERT - Programa Especial de Regularização Tributária, Lei nº 13.496, de 2017, - e à época do lançamento não estavam disponíveis.
33. Para fundamentar o pleito invoca o § 6º do artigo 13 da IN RFB nº 1711, de 2017, no sentido de que o crédito utilizado não pode ser compensado sob “qualquer forma” ou “a qualquer tempo” na compensação com a base de cálculo do IRPJ/CSLL.
34. O pleito não merece prosperar.
35. A referida IN RFB nº 1711, de 2017⁹, ao regulamentar o PERT estabeleceu no § 3º do art. 13 que os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL deveriam ser informados no prazo de consolidação. Veja-se:

IN RFB nº 1711, de 2017

Art. 4º A adesão ao Pert será formalizada mediante requerimento protocolado exclusivamente no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://rfb.gov.br>, até o dia 14 de novembro de 2017, e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1754, de 31 de outubro de 2017)

§ 1º Devem ser formalizados requerimentos de adesão distintos para:

I - **débitos relativos às contribuições sociais** previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, às contribuições instituídas a título de substituição e às contribuições devidas a terceiros, assim considerados outras entidades e fundos; e

II - **os débitos relativos aos demais tributos administrados pela RFB.**

[...]

§ 3º Depois da formalização do requerimento de adesão, a RFB divulgará, por meio de ato normativo e em seu sítio na Internet, **o prazo para que o sujeito passivo apresente as informações necessárias à consolidação do parcelamento** ou do pagamento à vista com utilização de créditos.

⁹ Lei nº 13.496, de 2017. Art. 15. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução dos procedimentos previstos no prazo de trinta dias, contado da data de publicação desta Lei.

[...]

Art. 13. Na hipótese de opção pelo pagamento à vista ou pelo parcelamento com **utilização de créditos** de que tratam o inciso I do caput e o inciso II do § 2º do art. 3º, o sujeito passivo **deverá, no prazo de que trata o § 3º do art. 4º, informar os montantes de prejuízo fiscal decorrentes da atividade geral ou da atividade rural e de base de cálculo negativa da CSLL**, existentes até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, que estejam disponíveis para utilização; e os demais créditos próprios, relativos a tributos, que serão utilizados para liquidação dos débitos.

[...]

§ 6º Os créditos de que trata este artigo não podem ser utilizados, sob qualquer forma ou a qualquer tempo:

I - na compensação com a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da CSLL, salvo no caso de rescisão do parcelamento ou da não efetivação do integral pagamento à vista; ou

II - em qualquer outra forma de compensação.

PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (Pert) -
PERGUNTAS E RESPOSTAS

CONSOLIDAÇÃO¹⁰

37. Em que momento vou informar a utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL?

Somente na consolidação que o sujeito passivo deverá indicar os débitos a serem parcelados e os montantes de prejuízo, BCN ou outros créditos.

36. Portanto, somente após a indicação dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL tais créditos não mais poderiam ser utilizados sob qualquer forma ou a qualquer tempo. O prazo para a referida indicação ocorreu no período de 10 a 28 de dezembro de 2018, conforme IN RFB nº 1.855, de 2018:

IN RFB nº 1.855, de 2018

Art. 2º A **prestação das informações** de que trata o art. 1º refere-se aos parcelamentos e pagamentos à vista relativos aos **demais débitos administrados pela RFB**, conforme os termos do inciso II do § 1º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.711, de 2017.

Art. 3º O sujeito passivo que optou pelo pagamento à vista **ou pelo parcelamento dos demais débitos** de que trata o caput do art. 2º **deverá indicar, exclusivamente no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://rfb.gov.br>, nos dias úteis do período de 10 a 28 de dezembro de 2018**, das 7 horas às 21 horas, horário de Brasília:

I - os débitos que deseja incluir no Pert;

II - o número de prestações pretendidas, se for o caso;

III - os montantes dos créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se for o caso; e

[...]

Art. 4º Os créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL a serem indicados deverão corresponder aos **saldos disponíveis** para utilização após deduzidos os valores já utilizados em:

¹⁰

<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais/programa-especial-de-regularizacao-tributaria/perguntas-e-respostas-atualizado.pdf>

I - compensação com base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da CSLL em períodos anteriores à data da prestação das informações de que trata esta Instrução Normativa; ou

II - outras modalidades de pagamento ou de parcelamento.

§ 1º O sujeito passivo deverá efetuar a baixa, na escrituração fiscal, dos créditos decorrentes de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL utilizados na forma prevista nesta Instrução Normativa.

37. Como se vê, ao contrário do alegado, os créditos decorrentes de prejuízo fiscal e base negativa à época da consolidação não mais estavam disponíveis para utilização, porquanto utilizados no lançamento de ofício efetuado em 20.12.2017.

38. Por fim, não se pode olvidar que o PERT é uma faculdade, cabe ao contribuinte aderir ou não às suas regras. Nesse sentido, acatar o pleito da recorrente, além de contrariar o que foi pactuado, configuraria ainda *reformartio in pejus*, como bem observado na decisão de piso. Provavelmente, caso a fiscalização não tivesse efetuado a compensação, o que significaria uma cobrança maior de tributo com multa de ofício qualificada, a controvérsia nestes autos seria exatamente o contrário, ou seja, o porquê de a fiscalização não ter efetuado a compensação.

39. Ante o exposto nego provimento em relação à matéria.

Compensação com tributos pagos no exterior

40. Em resumo, a recorrente postula a compensação de tributos pagos no exterior nos anos-calendário de 2011 e 2012 com o IRPJ e CSLL ora exigidos.

41. Nos autos do processo nº 16561.720.168/2017-76, também distribuído a este relator, referente a auto de infração de IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário 2012, foi analisada especificamente a compensação com impostos pagos no exterior nos anos-calendário 2009 a 2012. Nesses autos, cuja ciência ocorreu em 16.12.2017, o contribuinte foi intimado 11 vezes, e mesmo depois de transcorrido quase cinco anos ainda apresentava pendências em relação à documentação comprobatória. Peço especial atenção aos colegas em relação ao trecho abaixo colhido do Termo de Verificação, que versa sobre compensação de imposto pago no exterior:

ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL

2. Os tributos abrangidos pelo referido mandado são o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o período fiscalizado é de 01 de janeiro de 2012 a 31 dezembro de 2012;

[...]

14. Direito aplicável – Lucros não Disponibilizados:

14.1 Compensação do Imposto pago no Exterior;

Em resposta ao item 1.11 do TI 01, protocolada em 02/08/2017, a intimada apresentou uma grande quantidade de cópias de guias de pagamentos no exterior, referentes a período de competência que compreende os anos de **2009 a 2012**.

A partir destas guias, a intimada elaborou uma **lista “seca” englobando todos os pagamentos referentes aos diferentes períodos de competência** e chegou ao total suposto de crédito para fins de compensação na apuração do imposto tributável no Brasil no montante de R\$ 316.201.230,31.

[...]

Como a fiscalizada apresentou diversas guias de recolhimento cuja competência remete a anos-calendário passados (2009 a 2011), fizemos a intimação (TI 08), no sentido que a fiscalizada informasse onde mantinha o controle dos saldos de tributos sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital pagos no exterior a compensar com o que fosse devido no Brasil e que apresentasse estes saldos, vez que não mantinha esse controle na Parte B do LALUR, conforme prescrito no §15 do artigo 14 da Instrução Normativa citada acima.

Transcrevo abaixo, a resposta da fiscalizada à esta intimação:

1) Esclarece que a companhia mantém o controle em planilhas eletrônicas, que estão suportadas pelos documentos físicos consularizados; Tais valores não foram escriturados na parte "B" dos LALUR, conforme esclarecido no "item 1.10" em resposta anterior ao Termo de Ciência de Início de Fiscalização e de Intimação, enviado em 03/05/2017; Apresenta Anexo 08.1, controle dos saldos relativos aos tributos sobre o lucro, rendimentos e ganhos de capital pagos, no exterior a compensar, conforme apresentado no "item 1.11" em resposta anterior ao Termo de Ciência de Início de Fiscalização e de Intimação, enviado em 03/05/2017.

Assim, o que a fiscalizada classifica como **“controle dos saldos”** nada mais é do que a **“lista seca”** a qual mencionamos no início deste tópico, sendo que a própria fiscalizada afirmou acima tê-la apresentado no item 1.11, em resposta ao TI 01. Tal lista resume-se no somatório de todos os recolhimentos ali contidos, independentemente da natureza ou competência (do ano-calendário) de cada um destes recolhimentos.

Sem um efetivo controle de saldos fica impossível do fisco checar a origem, a quantidade utilizada para fins de compensação e o estoque de créditos para futuras compensações.

Portanto, os recolhimentos informados não foram usados para fins de compensação.

42. Como se vê, a compensação pleiteada nestes autos já foi objeto de análise exauriente pela fiscalização e pela autoridade julgadora de primeira instância naqueles autos (16561.720.168/2017-76) e foi negada. A meu ver, esse pleito deve ser analisado naqueles autos e não neste. Ademais, considerado o quadro fático, não se pode afirmar que o crédito pleiteado goza, neste feito, da liquidez e certeza prevista no art. 170¹¹ do CTN, condição *sine qua non* para a compensação.

43. Ante o exposto nego provimento em relação à matéria.

44. Ante o exposto, considero sem reparos as glosas de despesas apuradas e nego provimento aos recursos voluntários em relação à matéria.

¹¹ CTN. Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Multa isolada IRPJ, CSLL. Princípio da consunção.

45. Sustenta a recorrente a ocorrência de *bis in idem* a exigência da multa de ofício de 150% e a multa isolada de 50%, previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e alterações. Sustenta ainda aplicação do princípio da consunção.

46. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12. de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

47. Feita a opção pelo lucro real anual, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.**

48. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, o legislador, nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei n.º 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - **de 75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - **de 50%** (cinquenta por cento), **exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:**

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o **inciso I do caput** deste artigo **será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

49. A multa de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, por exemplo, glosa de despesa, omissão de receita, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964).

50. A multa de 50%, por sua vez, é devida nas hipóteses em que o legislador houve por bem especificar, *in casu*, falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

51. Caso o contribuinte, por exemplo, mesmo sabendo tenha prejuízo fiscal durante determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Daí o lucro real anual ser uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

52. Como se vê, as multas têm suporte fático e legal diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

53. O entendimento firmado na Súmula CARF n.º 105 no sentido de que “*a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*”,

restou superado com a edição da Lei n.º 11.488, de 2007 que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

54. De igual forma não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente¹².

55. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

56. Nesse sentido tem-se posicionamento este CARF, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula n.º 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão CARF 9101-002.947, de 08 de junho de 2017).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

¹² BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão CARF 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

57. Ante o exposto nego provimento em relação à matéria.

IR-Fonte

58. Em relação ao IR-Fonte a recorrente destaca haver distinção entre os pagamentos efetuados por meio de pessoas jurídicas e os demais valores cujos fundamentos são delações premiadas envolvendo pessoas físicas (Lúcio Funaro, Delcídio do Amaral, Ivanildo, Silval Barbosa – planilhas 05 a 08, e-fls. 272-281). Assinala que nesse último caso, o qual abarca a maior parte dos pagamentos, “*o único documento a comprovar o FATO IMPONÍVEL é uma planilha da Impugante [sic] que “AFIRMA” a realização do pagamento (planilhas de fls. 272 e ss).*” É dizer, “*não há recibos das “propinas” entregues a LÚCIO FUNARO, DELCÍDIO DO AMARAL, IVANILDO e SILVA [sic]*”.

59. Nesse sentido, continua a recorrente, não pode haver a tributação de IR-Fonte sobre pagamento de propina, pois o ilícito não pode dar ensejo à tributação, conforme dicção do art. 3º do CTN. Na espécie, a expressão “sem causa” não se aplica, porquanto a causa está identificada: propina. Ademais, o tipo legal não especifica que a causa deve ser “legal”, mas sim que deve ser conhecida. Sustenta ainda que o IR-Fonte, com o reajuste da base de cálculo e alíquota de 35%, tem nítido caráter punitivo.

60. Por fim, em relação ao IR-Fonte, subsidiariamente, defende a dedução do IR-Fonte pago em relação às notas fiscais consideradas inidôneas; ilegitimidade passiva em razão do conhecimento dos destinatários dos montantes; necessidade de análise dos autos de infração lavrados em face dos beneficiários dos pagamentos objeto deste feito; impossibilidade de exigência concomitante de IR-Fonte com o IRPJ/CSLL lançados com base na alegação de redução indevida do lucro líquido; inexigibilidade de multa isolada por falta de retenção de IR-fonte (planilhas 3 e 4, e-fls. 270-271) após o encerramento do ano calendário.

61. O trecho abaixo transcrito, extraído do Termo de Verificação Fiscal, demonstra o

procedimento adotado pela autoridade fiscal para apurar os valores objeto de tributação. Veja-se:

7.3.1. PAGAMENTO POR MEIO DE RECURSOS NÃO CONTABILIZADOS - PLANILHA LÚCIO FUNARO;

301. Conforme já anteriormente relatado, **no material que integrou a delação de dirigentes da JBS com o Ministério Público Federal** (MPF), foi apresentada uma planilha contendo um fluxo de caixa entre a fiscalizada e o **operador Lúcio Bolonha Funaro** (ver tópico 4.5). **Os pagamentos efetuados pela JBS eram destinados, segundo os colaboradores, a diversos agentes públicos que facilitavam o acesso da empresa a empréstimos junto a instituições financeiras estatais.** [...]

304. A planilha n.º 2 citada na resposta do contribuinte, reproduz parcela do fluxo de caixa demonstrado pelos delatores e vai abaixo reproduzida: [...]

318. [...]Existindo os pagamentos e não sendo comprovada a sua origem, a legislação tributária determina que nesta situação há a presunção de receita omitida. O Decreto 3.000/99 (RIR/99) dispõe, no inciso II, do artigo 281 [...]

321. **Portanto, os valores repassados ao operador Lúcio Funaro, inseridos na planilha colada acima, estão sendo considerados receitas omitidas pela JBS por presunção legal**, com base no inciso II do citado artigo. Excetua-se dessa condição os 8 repasses que favoreceram a empresa Global Trend a partir da conta bancária da Valdarco, toda a situação que envolve a offshore encontra-se em análise, dependendo de prova documental a ser apresentada pela fiscalizada sobre a sua constituição, propriedade e beneficiários, além da origem dos recursos que abasteceram tal conta. [...]

322. **Legalizado os recursos por meio de sua tributação, cabe a incidência do imposto de renda pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, conforme determina o artigo 674 do mesmo RIR/99 e artigo 61, da Lei n.º 8.981/95.** [...]

323. Já mencionamos que a operação e sua causa a que se refere a legislação são, ambas, pertinentes ao fato motivador do pagamento, do qual se exige comprovação. Nos casos em que tais comprovantes não são apresentados, e havendo o pagamento da obrigação, quer por caixa, quer por banco ou outra forma, também haverá a incidência do imposto de renda na fonte de que trata o artigo 61 da Lei n.º 8.981/95.

324. Da leitura do art. 674 do RIR/99, acima transcrito, depreende-se que a norma tributária determina à pessoa jurídica quando faz o pagamento atender a regras bem claras e simples. Deve identificar a quem paga, comprovar como paga, e por fim elucidar a causa do pagamento. Tais condicionantes devem ser atendidas, pois caso o pagamento reste não identificado por estes caracteres básicos, determina a lei que deverá ocorrer a tributação no responsável tributário que fez o pagamento. [...]

7.3.2. PAGAMENTO POR MEIO DE RECURSOS NÃO CONTABILIZADOS - PLANILHA DELCÍDIO DO AMARAL;

331 - **No material entregue pelos delatores ao Ministério Público Federal, foi anexado um fluxo de pagamentos para o ex-senador Deicídio do Amaral.** Tais pagamentos decorreram de vantagens obtidas pelo grupo J&F na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, presidida pelo ex-senador, e na sua gestão junto ao executivo para excluir uma área do porto de Santos, de interesse do grupo J&F, de licitação pública, conforme afirmado pelos delatores. [...]

332. **Por meio do Termo de Intimação n.º 5,** os valores repassados ao ex-senador Deicídio do Amaral foram objeto de pedido de esclarecimento à JBS, nos seguintes termos: [...]

334. **Novamente, os repasses efetuados em favor do ex-senador foi objeto de questionamento da fiscalização por meio do Termo de Intimação nº 6.** A planilha elaborada pelos delatores foi anexada ao referido TIF 6 e denominada como DOC 1. Foram então requisitados esclarecimentos assim respondido pela JBS: [...]

337. Existindo os pagamentos e não sendo comprovada a sua origem, a legislação tributária determina que nesta situação há a presunção de receita omitida. O Decreto 3.000/99 (RIR/99) dispõe, no inciso II, do artigo 281 [...].

339. A legislação interpreta estas ocorrências como presunção de receitas auferidas que não transitaram pela contabilidade, ou seja, receitas geradas pela atividade operacional da empresa que não foram submetidas à tributação. Nada mais correto do que este entendimento, pois dificilmente uma organização empresária auferir receitas fora da sua atividade produtiva. A presunção exposta no artigo 281 do RIR/99 permite ao contribuinte refutá-la, apresentando provas contrária ao seu entendimento, o que não ocorreu no presente caso.

340. Portanto, **os valores repassados a agente público por meio de pessoas físicas e jurídicas, estão sendo considerados receitas omitidas pela JBS por presunção legal**, com base no inciso II do citado artigo.

341. **Legalizado os recursos por meio de sua tributação, cabe a incidência do imposto de renda pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado**, conforme determina o artigo 674 do mesmo RIR/99 e artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

7.3.3. PAGAMENTO POR MEIO DE RECURSOS NÃO CONTABILIZADOS - PLANILHA IVANILDO;

349. **No Anexo 21 da delação, Valdir Aparecido Boni, Wesley e Joesley Batista discorrem sobre as suas relações com os governadores do estado do Mato Grosso do Sul.** A legislação estadual permitia a concessão de benefícios fiscais para empresas que fizessem investimentos no Estado. Se valendo desta permissão, iniciou-se uma relação espúria entre os governos estaduais e os dirigentes da JBS, onde os primeiros concediam os benefícios ao segundo em troca de propinas. A partir de 2011, com a posse de André Puccinelli, o intermediário das vantagens passou a ser o Sr. **Ivanildo da Cunha Miranda**, empresário, tido como operador do governador André Puccinelli. [...]

353. **Por meio do Termo de Intimação nº 5,** os valores repassados ao operador Ivanildo, em proveito de André Puccinelli, foram objeto de pedido de esclarecimento à JBS, nos seguintes termos: [...]

355. **Novamente, os repasses efetuados em favor Ivanildo Miranda foi objeto de questionamento da fiscalização por meio do Termo de Intimação nº 6.** As planilhas elaboradas pelos delatores foram anexadas ao referido TIF 6 e denominadas como DOC. 2, DOC. 3 e DOC. 4. Foram então requisitados esclarecimentos assim respondido pela JBS: [...]

356. Portanto, os recursos foram gerados na JBS, conforme reconhecido pela fiscalizada e pelos delatores, quando afirmam que "a JBS pagou propina de não menos que 150 milhões de reais. É de se registrar que uma parcela desses repasses foi acobertada por notas fiscais inidôneas registradas na contabilidade da JBS. Tais notas fiscais estavam registradas como despesas operacionais na contabilidade da JBS, a título de propaganda e publicidade, faculdades/cursos de línguas, feiras e eventos e pesquisas de mercado. Todas reduzindo o lucro contábil da fiscalizada.

357. Para os demais pagamentos constantes da planilha apresentada pelos delatores, informa a JBS que não possui os comprovantes, haja vista que foram efetuados por doleiros. Embora admita que os valores tiveram origem na JBS, relata que tais dispêndios não foram contabilizados.

358. Não há como refutar a veracidade das alegações apresentadas pelos dirigentes da JBS ao Ministério Público Federal. Quando informam que houve uma intensa entrega de recursos ao operador Ivanildo Miranda em contrapartida a vantagens obtidas junto ao governo do Estado do Mato Grosso do Sul, não só demonstram uma contabilização paralela, registrada através da planilha apresentada na delação, como a vinculam às operações aparentemente lícitas feitas por meio de suas empresas. É o caso das notas fiscais inidôneas usadas para disfarçar o pagamento de propina. Estas sim, registradas na contabilidade oficial da fiscalizada.

362. Fato irrefutável é que a origem dos recursos vem da JBS. Tendo origem na empresa, a falta dos registros de saídas nos leva a conclusão de que tais valores estavam margem de sua contabilidade. **Existindo os pagamentos e não sendo comprovada a sua origem, a legislação tributária determina que nesta situação há a presunção de receita omitida.** [...]

366. Legalizados os recursos por meio de sua tributação, cabe a incidência do imposto de renda pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, conforme determina o artigo 674 do mesmo RIR/99 e artigo 61, da Lei nº 8.981/95. O rendimento será considerado líquido, cabendo o seu reajustamento para apuração do rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto [...]. [...]

7.4. PAGAMENTO POR MEIO DE CONTRATO FICTÍCIO;

374. Através do Termo de Intimação Fiscal nº 5, foi requisitado que a JBS informasse a forma como foram repassados recursos para o **ex-governador do Mato Grosso Silval Barbosa**. Os recursos entregues ao ex-governador foram citados na delação dos dirigentes da JBS e eram uma contrapartida extensão do Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso - PRODEIC, para as plantas industriais da empresa instalado no Estado, que gerou recolhimento à menor de ICMS159. Segundo os delatores, foram pagos R\$ 10.000.000,00 por ano, entre 2012 e 2014.

375. Os referidos pagamentos constaram de uma planilha contendo todas as citações de repasses de recursos em espécie feitas pelos colaboradores. A parcela do ex-governador constou do item 9 da referida planilha. **Em resposta ao questionamento da fiscalização a JBS informou o que se segue:** [...]

376. **Conforme resposta do contribuinte**, uma parcela dos repasses feitos foi por meio de um contrato celebrado com a empresa Agropecuária Carolmila Ltda., no valor de R\$ 7.500.000,00.

364. A JBS apresentou os lançamentos contábeis que envolveram tal transação.

377. Portanto, o contrato não tem valor jurídico. Serviu tão somente para acobertar a retirada de recursos da empresa para repassá-los a terceiros.

378. Com estas características, a legislação tributária determina que seja cobrado o Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos sem causa, conforme disposto no artigo 674 do mesmo RIR/99 e artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

379. O IRRF cobrado sobre os repasses sem causa ou sem operação estão sujeitos à multa prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/96, reproduzido no artigo 957 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda). Tais artigos determinam que, caso se configure evidente intuito de fraude, a penalidade será agravada. Portanto, caracterizada a fraude e a sonegação aplica-se a multa de 150% sobre a obrigação tributária constituída.

380. O intuito de disfarçar tal operação é evidente no presente caso. Dissimular o repasse de recursos por meio de contrato sem substância para lhe dar aparência de legalidade demonstra a intenção do fiscalizado. (Grifo nosso)

62. Como se vê, os valores apurados pela fiscalização foram objeto de delação premiada, posteriormente foram confirmados em sede de intimação fiscal.

63. Observa-se ainda no trecho acima que os valores tributados pelo IR-Fonte foram, inicialmente, tributados na pessoa jurídica a título de omissão de receita, com exceção do pagamento efetuado a Silval Barbosa, o qual já estava contabilizado. Mesmo nesse último caso, por ser tratar de contrato fictício houve a desconsideração do contrato (pagamento sem causa /operação não comprovada) (e-fls. 256, 262) e a tributação do IR-Fonte.

64. Tem-se, portanto, a seguinte situação: a recorrente confirma os pagamentos em sede delação premiada, durante a ação fiscal e em sede de recurso alega que não há prova do pagamento. Trata-se de posicionamento totalmente contraditório (*venire contra factum proprium*). A contradição se revela mais nítida ainda no trecho a seguir, em que a recorrente opta por não contestar o mérito do lançamento de IRPJ e CSLL:

No tocante ao lançamento de IRPJ/CSLL, a Recorrente, em linhas gerais, não contestou o mérito da acusação, cingindo a discussão sobre: (i) a impossibilidade da d. Fiscalização utilizar/**compensar prejuízo fiscal e base negativa**, dado que tais montantes foram utilizados anteriormente pela Recorrente no âmbito do PERT; (ii) e a **necessidade de reapuração/compensação**, uma vez que há créditos referentes a “**guias pagas no exterior**”, isto é, a título de imposto de renda pagos por controladas no exterior. Além da discussão acerca das multas.

65. Ora, se os pagamentos apurados pelo Fisco, frutos de delação premiada, foram tributados inicialmente como omissão de receita para fins de IRPJ e CSLL e a recorrente não os contestou, a toda evidência concordou com tais pagamentos. Portanto, não merece acolhimento o argumento de ausência de prova do pagamento. Mas não só por isso, mas principalmente porque os elementos probatórios constantes dos autos não deixam margem de dúvidas de que os pagamentos realmente ocorreram.

66. Em relação à tributação do IR-Fonte, o art. 61 da Lei 8.981, de 1995 estabelece:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de **trinta e cinco por cento**, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, **aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular**, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (Grifo nosso)

67. Extrai-se do diploma legal três hipóteses distintas sujeitas à incidência do IR-

Fonte, todas cumulativas com o pagamento: i) beneficiário não identificado; ii) quando não comprovada a operação e iii) quando não comprovada a causa.

68. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa.

69. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, tal qual “propina”, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

70. A argumentação da recorrente no sentido de que “*a causa remota da tributação não exige ato lícito*” e que na espécie há causa – “*embora de caráter ilícito (pagamento de propina)*” – vai de encontro aos requisitos de validade do negócio jurídico que exigem, dentre outros, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei¹³. Pagamento de propina é conduta que não tem acolhimento em nosso ordenamento jurídico. E não há argumentar-se em tributação de ato ilícito, porquanto, como veremos mais adiante, o que se tributa na fonte é o pagamento efetuado pela fonte pagadora recebido por terceiro, e não o ato ilícito praticado.

71. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ/CSLL, têm-se infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, contabilização de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc.. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento¹⁴. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

72. Isso posto, não há falar-se em ilegitimidade passiva da recorrente em razão do conhecimento dos destinatários dos pagamentos efetuados porquanto, a despeito da identificação dos beneficiários, tais pagamentos revelaram-se sem causa lícita ou decorrentes de operação não comprovada.

¹³ Lei nº 10.406, de 2002. Código Civil. Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.

¹⁴ CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

73. Em relação a eventuais autos de infração em face dos contribuintes destinatários desses pagamentos, o que poderia configurar *bis in idem*, cumpre esclarecer que, conforme exposto acima, este feito refere-se tão somente às infrações apuradas pela recorrente. É dizer, a discussão nestes autos versa sobre a tributação na fonte pagadora em relação a pagamento a beneficiário não identificado, operação ou causa não comprovada. Em relação à eventual tributação nas pessoas físicas (*bis in idem*) e compensação com o valor aqui tributado é matéria que deve ser discutida naqueles autos e não nestes, por ocasião da liquidação.

74. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte com a multa qualificada e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação onerosa. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei n.º 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8.º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei n.º 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

75. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo¹⁵ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.

76. Partindo da premissa de que tributo não é sanção, o IR-Fonte retido e recolhido pela fonte pagadora, e que não tenha sido objeto de compensação, referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte lançado de ofício. Na verdade, esse valor deveria ter sido deduzido por ocasião do lançamento. O fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte¹⁶ significa que esse pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual, ou seja, o IR-Fonte decorrente desse pagamento não poderá ser deduzido na declaração de ajuste do beneficiário, o que não configura óbice à dedução do valor retido e recolhido por ocasião do pagamento pela fonte pagadora.

¹⁵ CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁶ IN. RFB n.º 1500, de 1994.

Art. 12. Consideram-se rendimentos tributados exclusivamente na fonte os não sujeitos a antecipação para fins de ajuste anual, cuja retenção e recolhimento tenham sido efetuados pela fonte pagadora.

[...]

Art. 20. Consideram-se rendimentos sujeitos à tributação definitiva os não sujeitos a antecipação para fins de ajuste anual, cujo recolhimento tenha sido efetuado pelo próprio sujeito passivo.

77. A recorrente questiona ainda multa isolada por falta de retenção de IR-Fonte após o encerramento do ano calendário, e, caso seja mantida, requer a subtração dos valores retidos na fonte nas NFs.

78. A hipótese descrita no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, estabelece sujeitar-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Referida multa é calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

79. Tal qual a multa isolada de IRPJ/CSLL, essa multa visa manter a higidez do recolhimento de IR-Fonte no período estabelecido pela legislação. Em havendo descumprimento da legislação de regência, correta a sua aplicação, mesmo após o encerramento do período. Na espécie, permitir a compensação/subtração dos valores recolhidos posteriormente seria “esvaziar” a própria multa, porquanto seu objetivo é exatamente impedir que o sujeito passivo deixe de efetuar a retenção/recolhimento quando obrigado a fazê-lo ou o faça fora do prazo. Aqui, vale a essência do racional aplicado no tópico acima sobre a multa isolada de IRPJ e CSLL.

80. Ante o exposto nego provimento em relação à matéria.

Multa qualificada

81. Alega a recorrente que o presente lançamento só foi possível em razão da boa-fé dos colaboradores junto ao MPF (na delação premiada), bem como da Companhia em aderir ao acordo de leniência. *“Assim, apenas a recorrente com a multa de 150% significa prejudicar aquele que, de boa-fé, na intenção de corrigir sua conduta errada no passado, vem perante as Autoridades para delatar ocorrências”*.

82. Como a própria recorrente assume, a *“conduta errada”* praticada no passado e trazida aos autos pela fiscalização revela que houve fraude, sonegação e conluio das partes envolvidas, fatos sobejamente provados nos autos e que dispensam maiores digressões.

83. Como visto acima, nos termos do art. 44, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações, deve ser aplicada a multa qualificada nas hipóteses em que apurada sonegação, fraude ou conluio. Não obstante a recorrente reconheça conduta errada praticada no passado, bem como boa-fé em aderir ao acordo de leniência, tal reconhecimento tem o condão de suplantar o ordenamento jurídico tributário, principalmente o art. 144 do CTN cujo teor determina que o *“lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”*

84. Isso posto, uma vez que os fatos apurados pela fiscalização, e assumidos pela

própria recorrente, revelam que à época do fato gerador a conduta praticada atrai a incidência da multa qualificada, incabível a exoneração desta.

85. Nestes termos nego provimento à matéria.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

86. Sustenta o recorrente, nos termos da legislação de regência, a improdência dos juros de mora pela taxa Selic.

87. Em relação a esta matéria este CARF consolidou sua jurisprudência no sentido contrário ao da pretensão da recorrente, conforme súmula vinculante n.º 108. Veja-se:

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). (Grifo nosso).

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Tributação reflexa.

88. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995) (Grifo nosso).

89. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

90. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, tão somente para deduzir do IR-Fonte lançado de ofício o IR-fonte retido e recolhido, e não compensado, pela fonte pagadora referente às notas fiscais cujo pagamento foi considerado sem causa ou a operação não foi comprovada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Fl. 26 do Acórdão n.º 1201-003.307 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.736168/2017-07

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto do ilustre conselheiro relator, abro divergência para apresentar as razões pelas quais entendo que deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário.

Em primeiro lugar, cabe mencionar que a corrupção deve ser duramente combatida, uma vez que ela proporciona efeitos nefastos na sociedade, sobretudo em uma sociedade tão desigual quanto a brasileira.

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, há diversos mecanismos de combate à corrupção, sendo alguns preventivos e outros reativos.

Com relação aos mecanismos reativos, há que se citar que diversas são as condutas de corrupção que são tipificadas como crime, dentre as quais podemos destacar o peculato (art. 312 do Código Penal), o emprego irregular de verbas ou rendas públicas (art. 315 do Código Penal), a concussão (art. 316 do Código Penal), o excesso de exação (art. 316, §1º, do Código Penal), a corrupção passiva (art. 317 do Código Penal), a prevaricação (art. 319 do Código Penal), a advocacia administrativa (art. 321 do Código Penal), a corrupção ativa (art. 333 do Código Penal), o impedimento, perturbação ou fraude de concorrência (art. 335 do Código Penal), dentre outras.

Cumprir citar também as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional, que estão previstas na Lei n. 8.429/92, a dita Lei de Improbidade Administrativa, bem como as normas que tratam da responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências, previstas na Lei n. 12.846/13, a chamada Lei Anticorrupção.

Dessa forma, há uma série de disposições normativas que tem por objetivo punir quem pratique atos que possam ser enquadrados como corrupção.

Ocorre que tais punições se encontram sobretudo no âmbito do Direito Penal e Direito Administrativo, sendo que o Direito Tributário expressamente não pode ser utilizado para fins de punir uma conduta ilícita ou não desejável.

Nessa linha, o artigo 3º do Código Tributário Nacional, ao determinar o conceito de tributo, prevê expressamente que o tributo não constitui "sanção de ato ilícito", conforme observado abaixo:

Fl. 27 do Acórdão n.º 1201-003.307 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.736168/2017-07

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Tal menção se faz importante na medida em há que se levar em conta que embora as condutas descritas ao longo do processo sejam reprováveis, deve-se ter em mente que o Direito Tributário não é o meio para que tais condutas sejam punidas.

No tocante à aplicação do artigo 61 da Lei n. 8.981/95 ao presente caso, é fundamental ter em conta que os beneficiários estão identificados, que é o cerne para incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme abaixo:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Ainda que o parágrafo primeiro do referido dispositivo legal disponha sobre a incidência de tal imposto de renda na fonte quando não for comprovada a operação ou a sua causa, entendo que houve causa, ainda que ela seja ilícita.

Como decorrência, manifesto aqui a minha divergência no sentido de não incidência do imposto de renda exclusivo na fonte no presente caso.

Ainda que tenha sido vencido com relação à questão da incidência do IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado ou pagamento sem causa, ressalto aqui meu posicionamento de qual tributação deve ser aplicada de forma sistemática com a tributação dos beneficiários, que costumeiramente têm sido autuados a título de IRPF pelas autoridades fiscais.

Nesse sentido, verifica-se que no presente caso que está sendo cobrado o Imposto de Renda na Fonte sobre os valores pagos a beneficiários identificados, na medida em que se trata de pagamento sem causa. Tal entendimento já foi consubstanciado em diversos outros Acórdãos do CARF (a título de exemplo, nos Acórdãos n. 9101-003.341, 1302-002.087, 1301-003.019, 1301-002.618).

Assim, o CARF vem aplicando o tratamento tributário previsto no artigo 61 da Lei n. 8.981/95 sobre os pagamentos feitos pelas construtoras às prestadoras de serviço, tal qual a pessoa jurídica da qual o Recorrente é titular.

Fl. 28 do Acórdão n.º 1201-003.307 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.736168/2017-07

Como resultado da aplicação do referido dispositivo, os julgados decidiram que a tributação da renda deve ser feita exclusivamente no âmbito da pessoa jurídica, que é a fonte pagadora, ou seja, a decisão optou por aplicar uma tributação mais alta, tanto em termos de alíquota nominal mais alta quanto em termos de impossibilidade de nenhuma dedução dos rendimentos.

Vale destacar que na seara da pessoa física, o artigo 47 da Lei n. 7.713/88 dispõe que os rendimentos ou ganhos de capital pagos a beneficiários não identificados são tributados exclusivamente na fonte, "in verbis":

Art. 47. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta por cento, todo rendimento real ou ganho de capital pago a beneficiário não identificado.

Como decorrência lógica do referido dispositivo legal, fica claro que sabendo-se que houve a tributação do rendimento segundo o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 (tributação exclusivamente na fonte), não há que se falar em nova tributação de tal rendimento na pessoa física.

A eventual nova tributação de uma renda, que tinha sido sujeita a uma tributação exclusiva na fonte, configura um "bis in idem", uma vez que se está tributando novamente uma renda sujeita à tributação exclusiva na fonte. Não há como interpretar tal tributação de uma maneira não sistemática, caso contrário estar-se-ia transformando uma tributação exclusiva na fonte em tributação retida na fonte por antecipação.

A interpretação da tributação da renda de forma segregada implica o descumprimento claro do texto legal do artigo 61 da Lei n. 8.981/95 e do artigo 47 da Lei n. 7.713/88.

Destaque-se, ainda, que se fosse analisada uma potencial antinomia entre o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 e os artigos 2º e 3º da Lei n. 7.713/88, merece ser citado o artigo 2º, §1º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657/42), pelo qual se estabelece que "a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior".

Logo, considerando que o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 é posterior aos artigos 2º e 3º da Lei n. 7.713/88, no caso de antinomia, deve valer a tributação exclusiva na fonte prevista no artigo 61 da Lei n. 8.981/95.

Recorrendo-se, mais uma vez, à Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, verifica-se que o artigo 2º, §2º, da referida lei prevê que lei nova que estabeleça disposições especiais não revoga nem modifica a lei anterior, ou seja, a regra do artigo 61 da Lei n. 8.981/95 (que estabelece a tributação exclusiva na fonte) deve ser aplicável ao caso concreto por ser mais específica que a regra dos artigos 2º e 3º da Lei n. 7.713/88.

Com base no exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto