



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10880.740280/2018-15
ACÓRDÃO	1202-002.536 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	J&F INVESTIMENTOS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

PERT. CESSÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE NEGATIVA DE CSLL.

Estando o ano-calendário sob fiscalização, os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL declarados ainda não são líquidos e certos, sendo que a decisão pela procedência da redução do valor de tais saldos tem impacto direto sobre a homologação de quitações de tributos feitas com créditos calculados sobre tais saldos, por força do disposto nos parágrafos 2º, 8º e 9º do art. 2º da Lei 13.496/17, regulamentado pelos §§ 7º e 8º do art. 13 da IN RFB 1.711/17.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO EXTERIOR.

O art. 682, I, do RIR/99 prevê a incidência do IRRF sobre pagamentos feitos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ou seja, não se coloca ali a necessidade de efetiva remessa para caracterizar a incidência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de nulidade e arguição de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa a 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Andre Luis Ulrich Pinto e Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de autos de infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior e autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados em razão da glosa de despesas não necessárias, relativos ao ano-calendário de 2013.

À Recorrente foi imputada multa qualificada, no percentual de 150%.

Em razão da apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em valores superiores aos montantes apurados pela Fiscalização, a autuação de IRPJ não resultou na constituição de crédito tributário, mas na redução do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

A impugnação apresentada pela Recorrente está bem resumida no relatório integrante do acórdão recorrido.

Cientificada dos lançamentos em 18/10/2018 (Termo a fls. 6170), a contribuinte apresentou a impugnação a fls. 6179 e segs., em 17/01/2019 (Termo a fls. 6178), na qual aduz as seguintes razões de defesa:

“II – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Como é fato público e notório, no ano de 2017, o Relator Ministro Edson Fachin, do E. Supremo Tribunal Federal, proferiu decisão nos autos da Petição nº 7003, homologando os acordos de colaboração premiada celebrados pelo Ministério Público Federal (por delegação da Procuradoria-Geral da República) com executivos do grupo J&F Investimentos S.A., conforme o disposto nos artigos 4º a 7º da Lei nº 12.850/2013. Confira-se, por relevante, o teor das regras que disciplinam o acordo de colaboração premiada:

(...)

Na Petição nº 7003 apresentada no E. Supremo Tribunal Federal, a Procuradoria-Geral da República reconheceu, expressamente, “ineditismo de muitos dos temas trazidos pelo colaboradores, atualidade das ilicitudes reportadas e grande

utilidade dos elementos de corroboração trazidos tanto para investigações em curso como para novas frentes relevantes de apuração”, não oferecendo denúncia em face dos colaboradores, conforme assegurado pelo §4º do artigo 4º da Lei nº 12.850/2013.

Nos acordos de colaboração premiada, e conforme o disposto no artigo 4º da Lei nº 12.850/2013, os executivos da J&F assumiram a responsabilidade de colaborar de forma voluntária, ampla, efetiva e eficaz para: (i) identificar os autores, coautores, partícipes das diversas organizações criminosas de que tenham ou venham a ter conhecimento, bem como identificar e comprovar as infrações por eles praticadas, que sejam ou que venham a ser do seu conhecimento, inclusive agentes públicos e políticos que tenham praticado ou participado de ilícitos; (ii) revelar a estrutura hierárquica e a divisão de tarefas das organizações criminosas de que tenham ou venham a ter conhecimento; (iii) recuperar total ou parcialmente o produto e proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa de que tenham ou venham a ter conhecimento, tanto no Brasil, quanto no exterior; (iv) identificar pessoas físicas e jurídicas utilizadas pelas organizações criminosas supramencionadas para a prática de ilícitos; e (v) fornecer documentos, extratos e outras provas materiais dos fatos delatados.

Além de todos os compromissos assumidos nos acordos de colaboração premiada homologados pelo E. Supremo Tribunal Federal, que compreende, basicamente, esclarecer espontaneamente as condutas praticadas, identificar a origem dos recursos e os beneficiários, fornecer informações, documentos e evidências dos fatos delatados, falar a verdade incondicionalmente, e cooperar com as investigações e fiscalizações, os executivos da J&F se comprometeram a pagar multa, no montante aproximado de R\$ 225.000.000,00, sendo 80% destinado para a União e 20% para o ressarcimento dos bens jurídicos ofendidos pelo crime de lavagem de dinheiro.

Em síntese, no bojo do acordo de colaboração premiada, os executivos da J&F descortinaram a prática de condutas que consubstanciariam pagamentos indevidos a funcionários públicos, parlamentares e partidos políticos, crimes contra o sistema financeiro, crimes de lavagem de dinheiro, geração de caixa dois, repasses não contabilizados a partidos políticos, compras de partidos para formação da coligação da campanha presidencial de 2014, operações fraudulentas envolvendo o Banco Rural, dentre outros, identificando a origem dos recursos e os beneficiários (agentes públicos, parlamentares e partidos políticos). Ainda, os fatos delatados pelos executivos da J&F foram acompanhados de vasto e amplo acervo probatório (principalmente depoimentos, planilhas e documentos de corroboração) constitutivo de elementos de prova. Evidentemente, pois, os fatos delatados pelos executivos da J&F não serão refutados nesta defesa pela Impugnante.

A análise séria e criteriosa (sem preconceito) dos elementos de prova constantes da colaboração premiada dos executivos da J&F revela que a participação das

empresas do Grupo J&F (como é o caso da Impugnante) nos fatos delatados resume-se a pagamentos efetuados e que, em última instância, tiveram como beneficiários agentes públicos, parlamentares e partidos políticos, e que estão identificados nos autos. A origem dos recursos repassados indevidamente igualmente está demonstrada nos autos. A Impugnante não pode deixar de registrar o seu repúdio ao entendimento de que ela teria auferido benefícios com os fatos delatados. Muito pelo contrário. Invariavelmente, a Impugnante foi compelida a efetuar pagamentos para exercer ou garantir um direito que era legítimo. Em condições normais e fora de um ambiente de corrupção (principalmente por iniciativa de agentes públicos e parlamentares), evidentemente, não seria necessária a realização de tais pagamentos. De toda forma, a pretensão da União de tributar os fatos delatados deve recair sobre os beneficiários dos recursos, ou seja, os agentes públicos e parlamentares que auferiram os rendimentos, e não sobre a Impugnante.

O Relator Ministro Edson Fachin, do E. Supremo Tribunal Federal, proferiu decisão nos autos da Petição nº 7003, tornando públicos os acordos de colaboração premiada e os elementos de corroboração (termos, anexos, apensos, planilhas, documentos, depoimentos, vídeos etc). Como não poderia ser diferente, o material dos acordos de colaboração premiada chegou ao poder da Receita Federal do Brasil que, agora, está utilizando as informações, planilhas e documentos apresentados (de forma colaborativa e voluntária) pelos executivos da J&F, e ainda mais detalhados pela Impugnante (de boa-fé) no curso da fiscalização, para formalizar a exigência de créditos tributários, inclusive com a exacerbada qualificação da multa de ofício em 150%.

Nos termos do inciso I do artigo 3º da Lei nº 12.850/2013, a colaboração premiada é um meio de obtenção de prova no procedimento de investigação de fatos (portanto, a colaboração premiada não é um fim em si mesma). E, nos termos do §16 do artigo 4º da Lei nº 12.850/2013, “Nenhuma sentença condenatória será proferida com fundamento apenas nas declarações de agente colaborador”. Como se vê, por expressa previsão legal, ninguém será condenado com base apenas em acordo de colaboração premiada. Ora, tal como no âmbito penal, em matéria tributária o acordo de colaboração premiada também deve ser utilizado com parcimônia, até porque, diga-se de passagem, não dispensa a autoridade administrativa de comprovar a ocorrência do fato gerador e provar a acusação fiscal, conforme exigido no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Nesse aspecto, a crítica da Impugnante ao trabalho fiscal é que foi solenemente desprezado o fato de que a origem dos recursos e os (reais e verdadeiros) beneficiários dos pagamentos estão identificados (essa questão será abordada com maior ênfase nas próximas páginas). Com efeito, nos termos do inciso I do artigo 4º da Lei nº 12.850/2013, a identificação dos beneficiários dos fatos delatados, bem como a origem dos recursos, é condição (sine qua non) para a celebração do acordo de colaboração premiada e a sua homologação pela autoridade judicial competente. Ora, a questão é até elementar: se os executivos

da J&F não tivessem identificado os beneficiários e a origem dos recursos, a Procuradoria-Geral da República não teria aceitado os acordos de colaboração premiada e o E. Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não os teria homologado. Assim, a fiscalização da Receita Federal do Brasil deve recair sobre os agentes públicos e parlamentares beneficiários dos rendimentos que, repita-se, estão, sim, identificados nos autos e cujos nomes (pelo menos a grande maioria) já estamparam as “manchetes” da mídia especializada (a propósito, as denúncias e as prisões só foram possíveis a partir da identificação dos beneficiários das “propinas”).

Ainda que a colaboração premiada seja um meio de obtenção de provas, não se pode olvidar que a origem dos recursos e os beneficiários dos pagamentos foram identificados pelos executivos da J&F e no curso da fiscalização a Impugnante forneceu mais detalhes. Em assim sendo, se a autoridade administrativa discorda das informações prestadas pelos executivos da J&F nos acordos de colaboração premiada, bem como das informações complementares prestadas pela Impugnante no curso da fiscalização, caberia à ela (autoridade administrativa), então, provar que os agentes públicos e parlamentares indicados nos acordos de colaboração premiada e nas planilhas constantes dos autos não seriam os reais beneficiários dos pagamentos, bem como que a origem dos recursos não seria aquela indicada nos autos, o que, data maxima venia, não ocorreu (portanto, também não há prova da acusação fiscal).

Nesse cenário, ou o acordo de colaboração premiada serve para “tudo” ou não serve para “nada”. E não servindo para “nada”, também não serve de motivação para autuação fiscal. Não é demais lembrar que, em tratando de lançamento de ofício de créditos tributários, o ônus da prova é todo da fiscalização, nos termos do inciso I do artigo 373 do CPC, e do artigo 142 do CTN, e, no caso concreto, repita-se, a autoridade administrativa não declinou (de forma fundamentada e específica) as razões pelas quais os agentes públicos e parlamentares indicados nos acordos de colaboração premiada dos executivos da J&F e nas planilhas que serviram de base para a autuação fiscal não seriam os beneficiários dos pagamentos efetuados pela Impugnante, bem como não refutou adequadamente a demonstração da origem dos recursos.

Por outro lado, e como também é público e notório, o Ministério Público Federal e a Impugnante firmaram acordo de leniência, conforme o disposto no artigo 16 da Lei nº 12.846/2013. Tal como o acordo de colaboração premiada, a identificação da origem dos recursos e dos beneficiários dos fatos delatados também é condição para a formalização do acordo de leniência (inciso I do artigo 16 da Lei nº 12.846/2013). Além de corroborar os acordos de colaboração premiada e enfatizar a colaboração com as investigações dos fatos delatados, fornecendo provas, documentos, depoimentos, informações, indícios e identificando a origem dos recursos e os beneficiários, e terem sido impostas diversas outras medidas restritivas de direitos, a J&F se comprometeu, ainda, a pagar o valor de R\$ 10.300.000.000,00 (dez bilhões e trezentos milhões de reais) a

título de multa e valor mínimo de ressarcimento, sendo que R\$ 1.750.000.000,00 (um bilhão, setecentos e cinquenta milhões de reais) será destinado à União.

Diante da situação fática posta nos autos, e considerando-se, principalmente, os compromissos assumidos no âmbito dos acordos de colaboração premiada e do acordo de leniência, somados às multas (pesadíssimas!) que deverão ser pagas, é inquestionável o fato de que as empresas do Grupo J&F (incluindo a Impugnante) e os seus executivos reconheceram as condutas praticadas, identificaram a origem dos recursos e os beneficiários, e estão promovendo o ressarcimento para a União. Tais fatos corroboram a ausência do auferimento de qualquer benefício pela Impugnante e, principalmente, o descabimento da qualificação da multa de ofício em 150%. A rigor, os autos de infração em referência constituem sanção por ato ilícito, o que não se coaduna com o disposto no artigo 3º do CTN. Confira-se o entendimento de Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino, ao abordar a dedutibilidade de despesas de atos ilícitos:

(...)

Por fim, a Impugnante não pode deixar de registrar que, atualmente, tem uma Diretoria de Compliance e as investigações internas continuam, tudo para, após acordos de delação premiada e de leniência, evitar, detectar e tratar qualquer eventual e suposto desvio ou inconformidade que possa ocorrer.

Com esses esclarecimentos preliminares, passa a Impugnante, então, a refutar, técnica e juridicamente, a integralidade dos autos de infração lavrados.

III – INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL PARA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO COM A MATÉRIA TRIBUTÁVEL APURADA PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

Em razão da glosa de despesas consideradas indedutíveis, a autoridade administrativa apurou matéria tributável para o IRPJ e a CSLL. No entanto, não foi formalizada a exigência de créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL, pois a matéria tributável foi integralmente compensada com supostos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Ocorre, porém, que a Impugnante não dispunha de saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL em 31/12/2013, para compensação de ofício com a matéria tributável apurada pela autoridade administrativa.

Com efeito, e conforme comprovado pelos documentos anexos (DOC. 02), no ano de 2017 (portanto, antes da lavratura dos autos de infração), os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, existentes em 31/12/2013, foram transferidos à JBS S/A que, por sua vez, utilizou os respectivos montantes para liquidar débitos incluídos no seu PERT. A Parte B do LALUR e a Parte B do LACS do período de apuração de setembro de 2017 comprovam a “baixa” dos saldos disponíveis de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, tendo em vista as cessões realizadas para a JBS S/A no ano de 2017. E o LALUR e o LACS do ano-calendário de 2017 também

comprovam o registro do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa do próprio ano-calendário de 2017.

Portanto, no momento da lavratura dos autos de infração, a Impugnante não dispunha de saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL em 31/12/2013 para compensação. A transferência de saldos para empresa controlada é procedimento expressamente autorizado pela legislação de regência, não merecendo qualquer crítica. No ponto, confira-se o disposto na IN RFB nº 1.711/2017:

(...)

Note-se, por relevante, que a própria legislação determina que os valores do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL utilizados na liquidação de débitos incluídos no PERT não podem, posteriormente, ser utilizados sob qualquer forma. Evidentemente, pois, tal regra também é direcionada à fiscalização que, no caso concreto, em hipótese alguma, poderia ter compensado de ofício saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL apurados até 31/12/2013. Nesse sentido, aliás, já decidiu o CARF:

(...)

Assim, é evidente a existência de erro na lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, o que, a rigor, conduz ao seu cancelamento integral, conforme exigido pelo artigo 142 do CTN, ou, ao menos, o cancelamento da compensação de ofício de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

Por fim, cumpre registrar que o artigo 149 do CTN autoriza a revisão de ofício do lançamento tributário e a legislação tributária também autoriza a lavratura de auto de infração suplementar, desde que, obviamente, observado o prazo decadencial. Portanto, a autoridade administrativa dispõe de mecanismos para corrigir o erro de apuração cometido nestes autos.

IV - INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 299 DO RIR/99 PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Em qualquer hipótese, o auto de infração de CSLL deve ser integralmente cancelado, pois os critérios de necessidade, usualidade e normalidade previstos no artigo 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99, vigente à época dos fatos) para o IRPJ, não podem ser invocados para glosar despesas da base de cálculo da CSLL.

Com efeito, no termo de verificação fiscal, consignou a autoridade administrativa que: “Constatou-se, por meio de auditoria fiscal ou pelo próprio reconhecimento da fiscalizada, uma gama de documentos fiscais que integravam indevidamente a sua despesa, por representarem gastos gratuitos ou desnecessários à consecução de sua fonte produtiva” (pag. 63 do TVF). Portanto, a efetiva existência do dispêndio ou gasto é incontroversa nos autos. Entendeu-se, apenas, que não seriam despesas necessárias para a Impugnante.

Contudo, ainda que as despesas em questão pudessem ser consideradas indedutíveis para fins de IRPJ por não atenderem aos requisitos do artigo 299 do

RIR/99, fato é que os critérios de necessidade, usualidade e normalidade não foram incorporados pela específica legislação da CSLL. Assim, o artigo 299 do RIR/99 não serve de fundamento para o auto de infração de CSLL, até porque, repita-se, a efetiva existência do dispêndio ou gasto não foi refutada pela autoridade administrativa.

Conforme dispõe o artigo 2º, § 1º, da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL tem regra específica e é apurada da seguinte forma:

(...)

A Lei nº 9.249/1995, por sua vez, dispõe sobre as deduções que são vedadas para apuração da base de cálculo da CSLL:

(...)

Como se vê, para apuração da base de cálculo da CSLL, somente são adicionados ou excluídos os valores constantes do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Outras adições e exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da CSLL, por falta de amparo legal. Em síntese, e diferentemente do IRPJ, a legislação específica da CSLL não dispõe sobre os critérios de necessidade, usualidade e normalidade para apuração da sua base de cálculo. As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL têm regras específicas e distintas, de modo que uma despesa considerada desnecessária, anormal ou não usual para o IRPJ, poderá ser dedutível para fins de apuração da CSLL, desde que existente, como é o caso dos autos.

Sendo assim, a pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, de modo que as glosas de despesas da base de cálculo da CSLL devem ser canceladas. Confira-se, a propósito, os seguintes precedentes do CARF:

(...)_

Diante do exposto, a impugnação deve ser acolhida, para cancelar o auto de infração de CSLL.

V – IRPJ E CSLL EVENTUALMENTE DEVIDOS: COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA NO EXTERIOR.

Com o cancelamento da compensação de ofício de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL (pois a Impugnante não dispunha de saldos disponíveis em 31/12/2013), e a manutenção das glosas das despesas (tanto para o IRPJ quanto para a CSLL), a rigor, o resultado seria a apuração de créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL sobre a matéria tributável apurada pela autoridade administrativa.

Ainda que, por hipótese, eventualmente seja formalizada a exigência de IRPJ e de CSLL, mesmo assim a Impugnante não deverá ser compelida ao seu pagamento, pois dispõe de crédito decorrente de pagamento de imposto de renda no exterior, que pode ser utilizado para compensar os tributos supostamente devidos.

O caput do artigo 26, da Lei nº 9.249, de 1995, prevê que “a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente no exterior, sobre os lucro, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital”.

A matéria foi regulamentada pelo artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/2002, que especifica detalhadamente as condições e os limites para compensação do imposto pago no exterior, cuja redação reproduzimos a seguir:

(...)

De acordo com os §§ 15 a 18 do artigo acima transcrito, é possível utilizar créditos para compensação não só de guias pagas no exterior no próprio ano-calendário, mas também com créditos acumulados de anos anteriores.

Dentre os requisitos prescritos no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213 de 07/10/2002, há um limite referente ao montante que pode ser utilizado para a compensação do imposto devido no Brasil com o valor pago no exterior.

Nos termos dos §§ 10 e 11 do artigo 14 acima transcrito, o valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do Imposto de Renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

Respeitando tais limites, a Impugnante apurou, no ano-calendário de 2010, crédito, no montante de R\$ 21.945.033,66, a título de guias pagas no exterior e passível de compensação (DOC. 03), sendo que deste montante apenas R\$ 11.874.970,30 foi utilizado para compensar débitos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2010, conforme reconhecido nos autos do Processo Administrativo nº 16643.740040/2013-79 (DOC. 04).

Isto é, por ter sido utilizado parcialmente para compensar o IRPJ e a CSLL do ano-calendário 2010, restou um saldo credor de guias pagas no exterior passível de compensação no montante de R\$ 10.070.063,36. Por não ter sido integralmente utilizado, o saldo credor decorrente das guias pagas no exterior do ano-calendário 2010 (R\$ 10.070.063,36) foi transferido para os anos subsequentes, nos termos dos §§ 10 e 11 do artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/2002. Tendo em vista que nos anos-calendário de 2011 e 2012, bem como na apuração original do ano-calendário de 2013, foi apurado prejuízo fiscal, a Impugnante não promoveu a compensação de imposto de renda pago no exterior, de modo que o saldo de crédito de R\$ 10.070.063,36 permaneceu incólume.

Adicionalmente ao saldo de crédito do ano-calendário de 2010, a Impugnante também possui crédito decorrente de imposto de renda pago no exterior relativamente ao ano-calendário de 2011.

Apesar de na apuração original do ano-calendário de 2011 ter sido apurado prejuízo fiscal, por intermédio do auto de infração que deu origem ao Processo

Administrativo nº 16561.720171/2015-28, a autoridade administrativa adicionou, de ofício, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o montante de R\$ 100.122.700,80 a título de lucros auferidos no exterior. Assim, com o oferecimento à tributação dos lucros auferidos no exterior no ano-calendário de 2011, por consequência, surge o direito da Impugnante de aproveitar o crédito decorrente do imposto de renda pago no exterior. Dessa forma, considerando a tributação dos lucros no exterior no montante de R\$ 100.085.337,60, e respeitados os limites previstos no art. 14 da Instrução Normativa nº 213/2002, a Impugnante apurou crédito de R\$ 34.029.014,78 no ano-calendário de 2011, passível de compensação (DOC. 05).

Assim, somando o saldo credor do ano-calendário de 2010 (R\$ 10.070.063,36) com o montante apurado em 2011 (R\$ 34.029.014,78), verifica-se que a Impugnante possui saldo de crédito no importe de R\$ 44.099.078,14, para fins de compensação com o IRPJ e a CSLL eventualmente devidos em razão da glosa de despesas realizadas no ano-calendário de 2013.

Por fim, é importante informar que a Impugnante faz o controle do crédito decorrente de pagamentos de imposto de renda no exterior na Parte B do LALUR – página 28 (DOC. 06). Por dever de lealdade, a Impugnante esclarece que, pelos seus controles atuais, possui um saldo de crédito no montante de R\$ 95.357.169,28 e não de R\$ 107.706.207,56 (DOC. 07).

A possibilidade de compensação do IRPJ e da CSLL devido no Brasil com o valor pago no exterior é reconhecida pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se depreende dos arestos a seguir:

(...)

No mesmo sentido: Acórdãos nos 108-08-765, 105-17-382, 1101-00.365, 1301-00.476 e 105-17.205.

Diante do exposto, e na remota hipótese de ser formalizada a exigência de créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL em razão da glosa de despesas efetuada nestes autos, os respectivos montantes deverão ser compensados com o crédito decorrente de pagamentos de imposto de renda no exterior.

VI – NECESSÁRIO CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRF – AUSÊNCIA DE REMESSA PARA O EXTERIOR - AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O Princípio da Legalidade visa adequar a atividade do administrador aos preceitos da lei, obrigando-o a efetuar a subsunção do fato à norma, sob pena de tornar seu ato nulo. A interpretação de tal princípio, conforme bem ressaltou Alberto Xavier, deve ser restritiva:

(...)

Nos dizeres de Geraldo Ataliba (in "Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário", Ed. RT, 1969, p. 274 e 275), "a finalidade do lançamento é a correta aplicação da lei à real situação de fato por ela prevista. (...) Pelo lançamento se declara a inteira subsunção do fato impositivo a hipótese de

incidência e se obtém a formal e solene declaração de quem é o devedor e do 'quanto' é devido".

Somente será perfeito um ato administrativo quando todo o ciclo necessário à sua formação tenha sido completado de forma válida, ou seja, desde que expedido em conformidade com as exigências legais.

Neste sentido, destaca José Artur Lima Gonçalves:

(...)

No caso em questão, ao lançar o débito de IRF, a autoridade administrativa violou o princípio da legalidade, uma vez que fundamentou a autuação em dispositivos legais que não se aplicam aos fatos descritos nos presentes autos. Vejamos.

O crédito tributário constituído a título de IRF está fundamentado nos artigos 682, 685, 717, 722 e 865 do Decreto 3.000/99 (atuais artigos 741, 744, 775, 782 e 930 do Decreto 9.580/18), que assim dispõem:

(...)

Em síntese, a autoridade administrativa entendeu que a Impugnante teria realizado pagamentos para pessoa física não residente no Brasil e, portanto, seria de sua responsabilidade a retenção e recolhimento do imposto de renda, nos termos dos artigos acima transcritos.

Os valores das retenções estão inseridos na "Planilha nº 3 – Cálculo do IR sobre pagamentos a não residentes", abaixo reproduzida:

(...)

Nota-se que para fundamentar a presente autuação em relação ao IRRF, a autoridade administrativa se valeu de dispositivos legais que estão relacionados ao pagamento de rendimentos para pessoa física ou jurídica residentes no exterior.

Ocorre que a impugnante não efetuou pagamentos para o exterior, mas sim para a empresa ECAP Informática Ltda., inscrita no CNPJ nº 12.297.767/0001-03, situada no Brasil, na Alameda Jaú, nº 33, Alphaville, Santana do Parnaíba – SP, conforme certidão de baixa de inscrição no CNPJ em anexo (DOC. 08).

(...)

In casu, não houve qualquer remessa de dinheiro para o exterior. A Impugnante apenas efetuou pagamentos acobertados por Notas Fiscais emitidas pela empresa ECAP Informática Ltda., situada no Brasil.

Nesse contexto, vale lembrar que diversas são as formalidades para realizar remessas ao exterior (por exemplo, registro no BACEN, contrato de câmbio etc), o que não ocorreu no caso em questão, tendo em vista que a Impugnante somente efetuou pagamentos de Notas Fiscais emitidas por pessoa jurídica brasileira. Em sendo assim, a Impugnante não tinha a obrigação de realizar a retenção e o

recolhimento do imposto de renda, pois não realizou remessa de valor para pessoa física residente no exterior.

Por todo o exposto, o auto de infração de IRRF deve ser integralmente cancelado, pois a Impugnante não realizou remessa para o exterior.

VII – AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA MULTA PELA FALTA DE RETENÇÃO DO IRRF.

A multa foi aplicada, única e exclusivamente, em razão da falta de retenção do IRRF, referente a valores pagos a título de PLR (Participação nos Lucros e Resultados) a empregados segurados da Impugnante.

Em síntese, a autoridade administrativa desconsiderou os pagamentos realizados pela Impugnante a seus segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), sob a justificativa de descumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000. Em razão disso, entendeu que estes pagamentos se tratariam de rendimentos pagos a seus funcionários, de modo que caberia à Impugnante realizar a retenção do imposto de renda na fonte.

Por entender que não houve a retenção do IRRF, portanto, aplicou-se a multa em exigência. Todavia, tal penalidade não deve prevalecer, pois a legislação invocada pela autoridade administrativa foi revogada tacitamente. Vejamos.

O artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, já com a alteração introduzida pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, dispõe que incide penalidade nos casos em que a “fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição” deixe de assim proceder, sujeitando-se “à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no. 9.430, de 27 de dezembro de 1996”:

(...)

O mencionado artigo dispõe que, incorrendo o contribuinte na conduta de não realizar a retenção do imposto ou contribuição, será aplicada a multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no. 9.430/96.

Antes de promovida a alteração pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 possuía a seguinte redação:

(...)

Imperioso frisar que a Lei nº 11.488/2007 alterou também o art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

(...)

Observa-se que a multa de ofício era estipulada, originalmente, em dois patamares nos incisos do caput (75% e 150%). Já no § 1º se determinava que tais multas poderiam ser aplicadas em conjunto com o tributo ou de forma isolada.

Já na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, o legislador ordinário passou a distinguir nos incisos do caput dois tipos diferentes de multas, a multa conjunta com o tributo e a multa isolada.

Retornando ao art. 9º da Lei nº 10.426/2002, percebe-se que a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 faz referência exclusivamente à hipótese do inciso I do caput do art. 44. Isto é, o legislador restringiu a penalidade do art. 9º à multa do inciso I do art. 44. Isso significa que a penalidade aplicável é apenas aquela da multa de ofício conjunta com o tributo devido (inciso I do art. 44). Ou seja, a multa somente é devida quando acompanhada do tributo, o que não ocorre no caso concreto (até porque, diga-se de passagem, após o encerramento do ano-calendário a fonte pagadora não é mais responsável pelo tributo não retido). Assim, com a nova redação do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, dada pela Lei nº 11.488/2007, a legislação que amparava a multa em discussão foi revogada tacitamente. Conclui-se, portanto, que não há mais previsão legal para a hipótese de cobrança da multa em questão.

Esse entendimento, aliás, encontra amparo em diversos precedentes do CARF, dentre os quais vale citar:

(...)

A propósito, cabe registrar que a Impugnante tem notícia de que as pessoas físicas, que receberam a PLR, sofreram a lavratura de autos de infração (o que, aliás, pode ser confirmado pela própria Receita Federal do Brasil), justamente para formalizar a exigência do IRPF sobre o respectivo montante pago pela Impugnante, inclusive acrescido da multa de ofício qualificada em 150%, a revelar que a multa imposta à Impugnante também é indevida por ensejar dupla penalidade do mesmo fato (uma multa pelo não recolhimento do IRPF, aplicada às pessoas físicas, e outra multa por não retenção, aplicada à Impugnante).

Com efeito, as pessoas físicas já estão sendo cobradas pela falta de pagamento do imposto com o acréscimo da multa de ofício qualificada, que é a penalidade cabível no caso em questão. O próprio procedimento adotado pela autoridade administrativa, consistente na atuação das pessoas físicas, exigindo o imposto acompanhado da multa de ofício, corrobora o entendimento da Impugnante de que, após o ano de 2007, não subsiste mais no ordenamento jurídico a possibilidade de exigência da multa por não retenção do IRRF da fonte pagadora.

Cabe registrar que em busca realizada no sítio do “COMPROT” (<http://comprot.fazenda.gov.br>) com o número do CPF dos beneficiários dos pagamentos, a Impugnante localizou os seguintes autos de infração lavrados para exigência do IRPF:

(...)

Diante do exposto, a impugnação deve ser acolhida, para cancelar a multa por falta de retenção do IRRF.

VIII – IMPROCEDÊNCIA DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA EM 150%

Caso, porém, o auto de infração de IRRF e a multa por falta de retenção do IRRF não sejam canceladas integralmente, o que, aliás, se admite apenas para

completude da defesa, ao menos, então, deverá ser afastada a descabida qualificação da multa em 150%.

In casu, exige-se multa qualificada (150%), em razão da falta de retenção do IRRF, referente a valores pagos: (i) para pessoa física situada no exterior e (ii) a título de PLR (Participação nos Lucros e Resultados) a empregados segurados da Impugnante.

Quanto ao primeiro item, sob a ótica da autoridade administrativa, a Impugnante teria realizado pagamentos para pessoa física não residente no Brasil, motivo pelo qual seria de sua responsabilidade a retenção e recolhimento do imposto de renda decorrente desta operação.

Por não ter sido realizada a retenção do IRRF, lavrou-se o presente Auto de Infração, acrescido de multa de ofício qualificada.

Todavia, conforme amplamente demonstrado, tais pagamentos não foram remetidos ao exterior. A Impugnante, de boa fé, apenas efetuou pagamentos acobertados por Notas Fiscais emitidas pela empresa ECAP Informática Ltda., situada no Brasil.

Ocorre que além do presente auto de infração, lavrado para exigência do IRRF, a autoridade administrativa também lavrou o Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 10880.738486/2017-02, onde promoveu a glosa das despesas relativas às Notas Fiscais emitidas pela ECAP Informática Ltda., constituindo créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL, também acrescido de multa qualificada (150%).

Nota-se, portanto, que tanto no presente caso, quanto nos autos do processo administrativo nº 10880.738486/2017-02, a autoridade administrativa se valeu do mesmo fato (suposto pagamento para pessoa física através de notas fiscais consideradas inidôneas) para exigir a multa de ofício qualificada (150%) da Impugnante.

Sabe-se que a multa qualificada tem caráter punitivo da conduta praticada pelo contribuinte. Ocorre que no caso em questão, o suposto “ilícito” já foi apenado nos autos do processo nº 10880.738486/2017-02, não cabendo a aplicação da multa qualificada também nos presentes autos, por configurar dupla penalidade.

Além disso, não há motivação adequada e suficiente para a qualificação da multa de ofício, pois a conduta da Impugnante (não refutar os fatos e prontamente disponibilizar à fiscalização todas as informações e documentos necessários para a lavratura do auto de infração) está longe de se enquadrar nos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64.

Já em relação à multa por ausência de retenção do IRRF, igualmente deve ser cancelada a sua qualificação. Com efeito, no procedimento de fiscalização que culminou com a exigência de contribuições previdenciárias (Processo Administrativo nº 15956.720146/2018-91, TVF anexo, DOC. 09), tendo em vista a

desconsideração da PLR, a Impugnante, já na resposta à primeira intimação sobre o tema, de forma absolutamente transparente, colaborativa e até mesmo de boa-fé, informou que efetuou pagamentos à título de PLR, por atingimento de metas, a segurados empregados e contribuintes individuais, mas que, apenas para fins de formalização e documentação, os referidos pagamentos foram intermediados por outras pessoas jurídicas, dispensando a autoridade administrativa de realizar um trabalho investigativo mais acurado.

Portanto, no curso da fiscalização originária do Processo Administrativo nº 15956.720144/2018-00, a Impugnante reconheceu a existência de pagamentos a título de PLR por intermédio de outras pessoas jurídicas. E todo o procedimento de fiscalização que culminou com a lavratura dos autos de infração de contribuições previdenciárias se deu a partir das informações e documentos apresentados pela Impugnante. Não houve qualquer tentativa de escamotear ou sonegar informações e documentos à fiscalização. Muito pelo contrário, tudo foi apresentado pela Impugnante e a autuação fiscal previdenciária está suportada nas informações e documentos apresentados pela Impugnante.

A propósito, cabe repetir, mais uma vez, que a Impugnante tem notícia de que as pessoas físicas sofreram a lavratura de autos de infração (o que, aliás, pode ser confirmado pela própria Receita Federal do Brasil), justamente para formalizar a exigência do IRPF sobre a parte da PLR intermediada por outras pessoas jurídicas, inclusive acrescida da multa de ofício qualificada em 150% e dos juros de mora.

Dessa forma, o suposto “ilícito”, consistente na formalização e documentação da PLR por intermédio de outras pessoas jurídicas, já teria sido reparado mediante a lavratura de autos de infração contra as pessoas físicas.

Aqui, a conclusão também é peremptória e categórica: a conduta da Impugnante (assumir a existência de pagamentos efetuados a título de PLR por intermédio de outras pessoas jurídicas e prontamente disponibilizar à fiscalização todas as informações e documentos necessários para a lavratura dos autos de infração) está longe de se enquadrar nos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, de modo que não há prova dos fatos necessários para ensejar a qualificação da multa de ofício em 150%.

A propósito, a jurisprudência do CARF é absolutamente firme no sentido de que, não havendo a prova dos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, cujo ônus é todo da fiscalização, a qualificação da multa de ofício deve ser prontamente cancelada:

(...)

Diante do exposto, e não havendo prova cabal dos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, cujo ônus, repita-se, era da fiscalização, em qualquer hipótese, deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício em 150%.

V - DA DECADÊNCIA

Em relação ao IRRF decorrente de supostos pagamentos ao exterior, com o cancelamento da qualificação da multa de ofício em 150%, deverá, também, ser observada a regra do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, reconhecendo-se a extinção dos créditos tributários pela decadência.

Com efeito, (i) afastando-se a acusação fiscal de prática de condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, (ii) tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, e (iii) havendo pagamento antecipado, a observância do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional é medida que se impõe.

Nos períodos autuados, a Impugnante sofreu a retenção na fonte de imposto de renda, conforme se verifica da DIPJ juntada aos autos e inclusive pode ser confirmado pelos sistemas informatizados da própria Receita Federal do Brasil, que devem ser considerados como pagamento antecipado no caso concreto, ainda que se trate de IRF exigido com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Diante do exposto, (i) com o cancelamento da qualificação da multa de ofício em 150%; (ii) havendo pagamento antecipado, e (iii) tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 18/12/2018, deve ser aplicada a regra do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, reconhecendo-se a extinção pela decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos até 17/12/2013.

IX - SUBSIDIARIAMENTE: DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Em matéria tributária, a autorização legal para a cobrança de juros moratórios está prevista no artigo 161 do Código Tributário Nacional⁴, o qual, em cotejo com os artigos 1135 e 1196 do mesmo diploma, autoriza a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigações tributárias principais não pagas no vencimento.

Em outras palavras, a cobrança dos juros de mora, em matéria tributável, somente pode ocorrer sobre os seguintes montantes: (i) Tributos (indubitavelmente, obrigação principal) ou (ii) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal.

Logo, 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), conforme, inclusive, já reconhecido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Confira-se:

(...)

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

Certamente, a “penalidade cabível” mencionada na parte final do art. 161 do CTN é a própria multa de ofício, o que demonstra, cabalmente, que este montante não se confunde com o crédito tributário sobre o qual incidirá os juros de mora.

Desse modo, 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.

X – DO PEDIDO

Diante do exposto, é a presente para requerer: (i) o acolhimento da impugnação, para cancelar integralmente os autos de infração em exigência; ou, ao menos, (ii) o acolhimento da impugnação, em menor extensão, para cancelar a qualificação da multa de ofício e reconhecer a decadência.”.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada em acórdão assim ementado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

PERT. CESSÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE NEGATIVA DE CSLL.

Estando o ano-calendário sob fiscalização, os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL declarados ainda não são líquidos e certos, sendo que a decisão pela procedência da redução do valor de tais saldos tem impacto direto sobre a homologação de quitações de tributos feitas com créditos calculados sobre tais saldos, por força do disposto nos parágrafos 2º, 8º e 9º do art. 2º da Lei 13.496/17, regulamentado pelos §§ 7º e 8º do art. 13 da IN RFB 1.711/17.

CSSL. DESPESAS DESNECESSÁRIA. NÃO DEDUTIBILIDADE.

Se fosse para manter o art. 47 da Lei nº 4.506/64 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência a ele no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter geral do art. 47. Fica, clara, a intenção do legislador de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO EXTERIOR.

O art. 682, I, do RIR/99 prevê a incidência do IRRF sobre pagamentos feitos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ou seja, não se coloca ali a necessidade de efetiva remessa para caracterizar a incidência.

MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO. DEVIDA ISOLADAMENTE.

Os julgadores da DRJ estão vinculados, por força do disposto no art. 7º da Portaria MF 341/11 c/c o art. 9º da IN 1.396/13, ao que é decidido em Solução de Consulta pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal.

Segundo a Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2018, a multa por falta de retenção prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, é devida isoladamente.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário contra o acórdão recorrido, alegando, em síntese:

- (i) Nulidade do acórdão recorrido, por cerceamento de direito de defesa
 - Segundo a Recorrente, a DRJ não teria enfrentado argumento relativo à compensação de créditos de IRPJ e CSLL com imposto de renda pago no exterior
- (ii) Inexistência de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL para compensação de ofício com a matéria tributável apurada pela Autoridade Administrativa
 - Argumenta que antes da lavratura dos autos de infração os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, existentes em 31/12/2013 foram transferidos à JBS S/A, que, por sua vez, utilizou os respectivos montantes para liquidar débitos incluídos no PERT, razão pela qual a Autoridade deveria ter procedido à constituição de crédito tributário com a compensação do imposto de renda pago no exterior.
- (iii) Inaplicabilidade dos critérios de necessidade, ususalidade e normalidade para apuração da CSLL;
- (iv) Cancelamento do auto de infração de IRRF, em razão de ausência de remessas para o exterior
 - Argumenta que apenas efetuou pagamentos acobertados por notas fiscais emitidas pela empresa ECAP Informática, situada no Brasil
- (v) Ausência de previsão legal para aplicação de multa pela falta de retenção de IRRF incidente sobre valores pagos a título de PLR (Participação nos Lucros e Resultados) a empregados
 - entende que após a alteração legislativa promovida pelo advento da Lei nº 11.488/2007, não haveria mais previsão legal para exigência de multa isolada da fonte pagadora após o encerramento do período de fiscalização, quando a responsabilidade do pagamento passaria a ser do beneficiário do pagamento.
- (vi) Improcedência da qualificação da multa de ofício imposta no percentual de 150%;
- (vii) Extinção do crédito tributário de IRRF por força da decadência

- argumenta que, com o necessário cancelamento da qualificação da multa de ofício, a decadência deve ser reconhecida

(viii) Não incidência de juros de mora sobre multa de ofício

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Passa-se a analisar as razões recursais.

1 Preliminar de nulidade do acórdão recorrido

A Recorrente suscita a nulidade do acórdão recorrido, alegando cerceamento de seu direito de defesa. Segundo a Recorrente, a DRJ não teria enfrentado argumento relativo à compensação de créditos de IRPJ e CSLL com imposto de renda pago no exterior.

Da análise da impugnação e do recurso voluntário constantes dos autos do presente processo está claro que a própria Recorrente tem consciência de que o conhecimento do referido argumento depende do acolhimento da argumentação trazida sobre a impossibilidade de redução do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa apurados no ano-calendário fiscalizado.

O raciocínio traçado pela Recorrente é o seguinte: (i) a Autoridade Fiscal não poderia ter reduzido os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, uma vez que estes teriam sido cedidos para JBS S/A; (ii) não havendo saldo de prejuízo fiscal disponível para redução, a Autoridade Fiscal deveria ter constituído crédito tributário de IRPJ e CSLL; e, por fim, (iii) quando da constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL, a Autoridade Fiscal deveria ter observado o direito da Recorrente de compensar imposto recolhido no exterior.

Ocorre que a análise desse argumento restou prejudicada pelo entendimento manifestado no acórdão recorrido de que o procedimento adotado pela Fiscalização está correto, ou seja, a DRJ não concordou com as premissas (i) e (ii) referidas no parágrafo acima. Veja-se.

I - DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA

O primeiro ponto de defesa reside na alegação de que, no momento da lavratura dos autos de infração, não havia saldos de prejuízo fiscal e de base negativa para serem reduzidos, pois eles tinham sido cedidos para a JBS S/A, com base na Lei

13.496/17 e na IN RFB 1711/2017, logo, afirma que é evidente a existência de erro na lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, o que, a rigor, conduz ao seu cancelamento integral, conforme exigido pelo artigo 142 do CTN, ou, ao menos, o cancelamento da compensação de ofício de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

A impugnante apresenta como prova do alegado o documento de cessão dos saldos de prejuízo fiscal (PF) e base negativa de CSLL (BNCSLL) à JBS S/A (a fls. 6364), o qual está datado de 1/11/2017, ou seja, data posterior ao início do procedimento fiscal, datado de 25/07/2016, conforme AR a fls. 130. Logo, o ano-calendário 2013 estava sob fiscalização, razão pela qual os saldos de PF e de BNCSLL ainda não eram líquidos e certos quando a impugnante os cedeu. Ou seja, se os saldos de PF e BNCSLL podiam ser reduzidos pela fiscalização que já estava em curso quando a impugnante os cedeu à JBS S/A, não havia como a impugnante ter certeza da existência de tais saldos nem da liquidez, ou seja, do quanto seria o valor dos referidos saldos.

Assim sendo, equivoca-se a impugnante quando sustenta que a alegada cessão dos saldos de PF e de BNCSLL comprometeria a autuação, pois, em verdade, será a eventual manutenção da autuação ora em julgamento que terá como efeito possibilitar a não-homologação da extinção da dívida da JBS S/A, na parte em que foi quitada com créditos calculados sobre saldos de PF e de BNCSLL que venham a ser eventualmente considerados inexistentes neste julgamento. Vale lembrar que a extinção do crédito da JBS S/A está condicionada a ulterior homologação no prazo de 5 anos, conforme disposto nos parágrafos 2º, 8º e 9º do art. 2º da Lei 13.496/17, regulamentado pelos §§ 7º e 8º do art. 13 da IN RFB 1.711/17.

Isto posto, voto por negar provimento à impugnação neste ponto.

Importante lembrar que o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos de defesa apresentados pela parte, mas apenas aqueles capazes de, em tese, infirmar as conclusões adotadas na decisão.

Ora, tendo em vista as conclusões expostas no excerto transcrito acima, argumentação quanto à compensação de imposto de renda pago no exterior tornou-se inócua, não havendo que se falar em nulidade por cerceamento de direito de defesa.

2 Alegada impossibilidade de redução do saldo de prejuízo fiscal

A Recorrente argumenta que antes da lavratura dos autos de infração os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, existentes em 31/12/2013 foram transferidos à JBS S/A, que, por sua vez, utilizou os respectivos montantes para liquidar débitos incluídos no PERT.

Dessa forma, a Recorrente entende que não estaria correto o procedimento adotado pela Fiscalização quando da lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL, ocasião na

qual deveria ter reconhecido a inexistência de saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL e constituído crédito tributário de IRPJ e CSLL de ofício, com a devida compensação do imposto de renda recolhido no exterior.

Em primeiro lugar, deve-se dizer que seja qual for o entendimento adotado por esta Turma quanto à necessidade de constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL ao invés da simples redução do prejuízo fiscal e base de cálculo apurados pela Recorrente quando da entrega de suas declarações, o argumento quanto ao recolhimento de imposto de renda no exterior não deve ser conhecido.

Assim se diz, porque admitindo-se a possibilidade de estar correto o procedimento adotado pela Fiscalização, o argumento quanto ao pagamento do imposto de renda no exterior não teria o condão de infirmar as conclusões adotadas na decisão, tal como ocorreu no acórdão recorrido.

Por outro lado, ainda que se admita a tese defendida pela Recorrente quanto à impossibilidade de redução do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em razão das infrações constatadas no curso do procedimento de fiscalização, não caberia a esta Turma Julgadora constituir o crédito tributário de IRPJ e CSLL e proceder à compensação do imposto pago no exterior.

O que restaria à esta Turma, por ocasião de julgamento de recurso voluntário, é a discussão quanto à anulação do lançamento e a natureza de erros eventualmente reconhecidos, sendo certo que na hipótese de se entender pela presença de um erro formal, seria cabível um novo lançamento de ofício, no prazo previsto no art. 173, II do CTN.

Ocorre que o lançamento não merece reparos. A Autoridade Fiscal constatou a prática de infrações tributárias, que não foram sequer contestadas quanto ao mérito, e verificando a apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa pela própria Recorrente, procedeu à redução destes valores, o que impactou nos saldos que vieram a ser transferidos para JBS S/A.

Repita-se, a própria Recorrente apresentou as suas declarações informando ter apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no período fiscalizado. No entanto, não se pode olvidar que os tributos em exame estão sujeitos ao lançamento por homologação, de modo que os valores informados pelo contribuinte não são definitivos antes da homologação expressa ou tácita pela Autoridade Fiscal.

Eventual repercussão da redução dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL na adesão ao PERT pela empresa JBS S/A é matéria estranha ao presente processo, no entanto, são pertinentes os esclarecimentos trazidos no voto condutor do acórdão recorrido.

I - DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA

O primeiro ponto de defesa reside na alegação de que, no momento da lavratura dos autos de infração, não havia saldos de prejuízo fiscal e de base negativa para serem reduzidos, pois eles tinham sido cedidos para a JBS S/A, com base na Lei 13.496/17 e na IN RFB 1711/2017, logo, afirma que é evidente a existência de erro na lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, o que, a rigor, conduz ao seu cancelamento integral, conforme exigido pelo artigo 142 do CTN, ou, ao menos, o cancelamento da compensação de ofício de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

A impugnante apresenta como prova do alegado o documento de cessão dos saldos de prejuízo fiscal (PF) e base negativa de CSLL (BNCSLL) à JBS S/A (a fls. 6364), o qual está datado de 1/11/2017, ou seja, data posterior ao início do procedimento fiscal, datado de 25/07/2016, conforme AR a fls. 130. Logo, o ano-calendário 2013 estava sob fiscalização, razão pela qual os saldos de PF e de BNCSLL ainda não eram líquidos e certos quando a impugnante os cedeu. Ou seja, se os saldos de PF e BNCSLL podiam ser reduzidos pela fiscalização que já estava em curso quando a impugnante os cedeu à JBS S/A, não havia como a impugnante ter certeza da existência de tais saldos nem da liquidez, ou seja, do quanto seria o valor dos referidos saldos.

Assim sendo, equivoca-se a impugnante quando sustenta que a alegada cessão dos saldos de PF e de BNCSLL comprometeria a autuação, pois, em verdade, será a eventual manutenção da autuação ora em julgamento que terá como efeito possibilitar a não-homologação da extinção da dívida da JBS S/A, na parte em que foi quitada com créditos calculados sobre saldos de PF e de BNCSLL que venham a ser eventualmente considerados inexistentes neste julgamento. Vale lembrar que a extinção do crédito da JBS S/A está condicionada a ulterior homologação no prazo de 5 anos, conforme disposto nos parágrafos 2º, 8º e 9º do art. 2º da Lei 13.496/17, regulamentado pelos §§ 7º e 8º do art. 13 da IN RFB 1.711/17.

Isto posto, voto por negar provimento à impugnação neste ponto.

Por essas razões, o recurso voluntário não merece provimento quanto a esse ponto.

3 IRRF – Alegada inexistência de remessas para o exterior

A Recorrente argumenta que deve ser cancelada a exigência de IRRF sobre remessas ao exterior.

A autuação recaiu sobre os seguintes valores.

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR**INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR**

Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior, conforme abaixo especificado:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
11/01/2013	875.000,00	150,00
21/01/2013	52.500,00	150,00
05/03/2013	397.500,00	150,00
26/03/2013	52.315,74	150,00
12/06/2013	372.684,26	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 11/01/2013 e 12/06/2013:

Art. 674 e 675 do RIR/99.

Arts. 682, 683, 684, 685 do RIR/99

A Recorrente defende que esses valores se referem a pagamentos acobertados por notas fiscais emitidas pela empresa ECAP Informática, situada no Brasil.

A Autoridade Fiscal não desconhece esse fato. Ocorre que, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, o que se constatou é que esses valores tinham como real beneficiário o Sr. Rogério D'Alcântara de Queiroz Peres, que declarou em 21/01/2013 que se tornou não-residente no Brasil em 01/07/2012 (fls. 2770).

Consta do TVF, que:

7.2 – PAGAMENTO DE RENDA A EMPREGADOS E DIRETORES DE OUTRA EMPRESA DO GRUPO POR MEIO DE PJ;

266 – Seguindo a mesma prática observada no item anterior, a J&F repassou recursos para o Sr. Rogério D'Alcântara de Queiroz Peres por meio de nota fiscal emitida por pessoa jurídica. A fiscalizada alega se tratar de verba paga em função de programa de participação nos lucros e resultados (PLR).

267 – A empresa ECAP Informática Ltda. – ME, CNPJ nº 12.297.767/0001-03, que forneceu documentos fiscais para acobertar repasses de recursos em favor do Sr. Rogério D'Alcântara, tem o beneficiário como sócio responsável pela sociedade.

268 - Foram abertas diligências na pessoa jurídica emissora das notas fiscais e na pessoa física, recebedora final dos recursos, bem como requisitado junto à J&F as cópias das fichas funcionais e dos acordos coletivos de trabalho celebrados entre a fiscalizada e seus empregados.

269 – As referidas diligências foram levadas à efeito por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – AFRFBs. De posse de todo o material coletado, foi procedida uma análise da plausibilidade da alegação da fiscalizada. As conclusões exaradas em Relatório Fiscal demonstram que os pagamentos efetuados pela J&F ao Sr. Rogério D'Alcântara, amparados por notas fiscais de pessoa jurídica, não podem ser classificadas como PLR pois ferem as condições impostas pela Lei nº 10.101/2000. 270 – O Relatório Fiscal e a documentação que o embasou estão apensados ao presente processo. Uma cópia está sendo entregue ao contribuinte por ocasião da assinatura do presente Auto de Infração.

271 – A análise dos documentos obtidos contradiz a versão do fiscalizado de que as verbas recebidas são decorrentes de Programa de Participações no Lucro e Resultados acordado entre a J&F e seus empregados pela simples razão do Sr. Rogério não ser funcionário da J&F.

272 – Caso este detalhe fosse suplantado, tal repasse não se caracterizaria como PLR pois fere o artigo 2º, do referido diploma legal, que exige negociação entre a empresa e os empregados para implementação do benefício. Fato, inclusive, admitido pela própria fiscalizada que reconheceu não possuir política referente ao programa de participação nos resultados, no momento dos pagamentos efetuados a seus funcionários.

273 - O Sr. Rogério, no ano-calendário de 2012, foi funcionário da empresa Eldorado Brasil Celulose S.A., empresa em que a J&F tem participação acionária. Em 02/07/2012 transferiu-se para a empresa JBS S.A., também ligada a fiscalizada.

274 – No dia 01/07/2012 o Sr. D'Alcântara informou a Secretaria da Receita Federal a sua saída definitiva do país, passando, a partir desta data, a ser não residente.

275 – Todos estes fatos estão relatados no Relatório Fiscal que indicou a glosa da despesa e a cobrança do Imposto de Renda na Fonte da J&F.

276 – Ressalte-se, por oportuno, que conforme se comprova pela escrituração contábil da J&F, no ano-calendário de 2012 foram efetuados dois registros de despesas relativos à ECAP Informática Ltda. Os valores foram registrados como despesas, na conta “Serviços de Manutenção de Softwares”, conforme se comprova pela transcrição das contas do Razão abaixo:

Razão						
Nome: J & F PARTICIPACOES S/A						
CNPJ: 00.350.763/0001-62						
Conta: 2.1.01.03.000040197 - ECAP INFORMATICA LTDA						
Saldo inicial:				0,00		
Data	Cód .Co nta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D / Histórico C
31/12/2012	3.2.02	SERVICOS E MANUTENCAO DE SOFTWARES	D	875.000,00	875.000,00	C: SERVICOS AUDITORIAIS/CONSULTORIA S355644 NF1/000010ECAP INFO
31/12/2012	2.1.01	ECAP INFORMATICA LTDA	C	875.000,00	875.000,00	C: SERVICOS AUDITORIAIS/CONSULTORIA S355644 NF1/000010ECAP INFO
31/12/2012	3.2.02	SERVICOS E MANUTENCAO DE SOFTWARES	D	875.000,00	1.750.000,00	C: PROVISAO ECAP INFORMATICA NF 9
31/12/2012	2.1.01	ECAP INFORMATICA LTDA	C	875.000,00	1.750.000,00	C: PROVISAO ECAP INFORMATICA NF 9

277 – Tais valores reduziram o lucro contábil do ano-calendário de 2012. Conforme já anteriormente citado, a legislação tributária admite a dedução das despesas e dos custos incorridos da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por ela devidos, conforme comando do artigo 299, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99).

278 – Os custos e despesas aceitos são os próprios da pessoa jurídica e devem, simultânea e inequivocamente, ser lícitos, necessários, usuais ou normais,

efetivos e documentados. A ausência ou falha em qualquer dos requisitos retro elencados impossibilita a classificação do ato ou fato econômico à categoria de despesa dedutível, permanecendo mero dispêndio, aquém da possibilidade de abatimento na determinação do lucro tributável.

279 – Portanto, todas as despesas assumidas pela J&F com a ECAP, com a finalidade de viabilizar repasses de verbas para funcionários de empresa ligada, não são atinentes a seu objeto social e são consideradas não necessários e não usuais. Nestas condições e com estas características desconsidera-se as referidas despesas e procede-se a novas apurações das bases tributáveis do Imposto de Renda e da Contribuição Social, o que de fato foi feito por meio do Processo Administrativo Fiscal nº 10880.738486/2017-02.

280 – No entanto, a J&F somente efetuou os pagamentos em proveito do Sr. D'Alcântara no ano-calendário de 2013, quando este já era não residente no país. Os valores repassados para o Sr. D'Alcantara, por meio da Ecap, foram os listados abaixo e podem ser confirmados pelos registros contábeis da fiscalizada abaixo reproduzidos.

DATA	NOME DO BANCO	VALOR
11/01/2013	BANCO ORIGINAL DO AGRONEGOCIO S/A - J&F	875.000,00
21/01/2013	BANCO DO BRASIL S/A - Spo-J&F	52.500,00
05/03/2013	BANCO SANTANDER BANESPA S/A - Spo-J&F	397.500,00
26/03/2013	BANCO DO BRASIL S/A - Spo-J&F	52.315,74
12/06/2013	BANCO SANTANDER BANESPA S/A - Spo-J&F	372.684,26
TOTAL		1.750.000,00

Nome:		J&F INVESTIMENTOS S.A				
CNPJ:		00.350.763/0001-62				
Conta:		2.1.01.03.000040197 - ECAP INFORMATICA LTDA				
Saldo inicial:						
Data	Cód.Conta	Conta	D / C	Valor	Saldo	D / Histórico
11/01/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	D	875.000,00	875.000,00	C PAGAMENTO 000010BANCO ORIGINAL DO AGRONEGOCIO S/A - J&F
11/01/2013	1.1.01.02.000010482	BANCO ORIGINAL DO AGRONEGOCIO S/A - J&F	C	875.000,00	875.000,00	C PAGAMENTO JFM00010ECAP INFORMATICA LTDA
18/01/2013	1.1.04.02.000000001	ADIANTAMENTO A FORNEC. DE MATERIAIS E SERVICOS	D	52.500,00	927.500,00	C ADITO GUIA CGSN 18/01 ECAP INFORMATICA LTDA
18/01/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	C	52.500,00	927.500,00	C ADITO GUIA CGSN 18/01 ECAP INFORMATICA LTDA
21/01/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	D	52.500,00	875.000,00	C PAGAMENTO GUIA CGSN 18/01BANCO DO BRASIL S/A - SPOJ&F
21/01/2013	1.1.01.02.000010201	BANCO DO BRASIL S/A - Spo-J&F	C	52.500,00	875.000,00	C PAGAMENTO JFMD00011ECAP INFORMATICA LTDA
25/02/2013	3.2.02.01.000000044	AMORTIZACAO DOS CUSTOS DE TRANSACAO	D	450.000,00	1.325.000,00	C SERVICOS AUDITORIAS/CONSULTORIAS376848 NFA/000011ECAP INFO
25/02/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	C	450.000,00	1.325.000,00	C SERVICOS AUDITORIAS/CONSULTORIAS376848 NFA/000011ECAP INFO
25/02/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	D	450.000,00	875.000,00	C ESTORNO DE PROVISAO LCTO 807524994 NF 11
25/02/2013	3.2.02.01.000000044	AMORTIZACAO DOS CUSTOS DE TRANSACAO	C	450.000,00	875.000,00	C ESTORNO DE PROVISAO LCTO 807524994 NF 11
05/03/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	D	52.500,00	822.500,00	C BAIXA ADITO A FORNEC.000011ECAP INFORMATICA LTDA
05/03/2013	1.1.04.02.000000001	ADIANTAMENTO A FORNEC. DE MATERIAIS E SERVICOS	C	52.500,00	822.500,00	C BAIXA ADITO A FORNEC. 000011ECAP INFORMATICA LTDA
05/03/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	D	397.500,00	425.000,00	C PAGAMENTO 000011BANCO SANTANDER BANESPA S/A - SPOJ&F
05/03/2013	1.1.01.02.000010208	BANCO SANTANDER BANESPA S/A - Spo-J&F	C	397.500,00	425.000,00	C PAGAMENTO JFM00011ECAP INFORMATICA LTDA
25/03/2013	1.1.04.02.000000001	ADIANTAMENTO A FORNEC. DE MATERIAIS E SERVICOS	D	52.315,74	477.315,74	C ADITO GUIA CGSN 02/2013 ECAP INFORMATICA LTDA
25/03/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	C	52.315,74	477.315,74	C ADITO GUIA CGSN 02/2013 ECAP INFORMATICA LTDA
26/03/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	D	52.315,74	425.000,00	C PAGAMENTO GUIA CGSN 02/2013BANCO DO BRASIL S/A - SPOJ&F
26/03/2013	1.1.01.02.000010201	BANCO DO BRASIL S/A - Spo-J&F	C	52.315,74	425.000,00	C PAGAMENTO JFMD00012ECAP INFORMATICA LTDA
05/09/2013	3.2.02.01.000000044	AMORTIZACAO DOS CUSTOS DE TRANSACAO	D	425.000,00	850.000,00	C SERVICOS AUDITORIAS/CONSULTORIAS418545 NFA/000012ECAP INFO
05/09/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	C	425.000,00	850.000,00	C SERVICOS AUDITORIAS/CONSULTORIAS418545 NFA/000012ECAP INFO
05/09/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	D	425.000,00	425.000,00	C ESTORNO PROV DOC 418545 NFA 00012 12 2012 ECAP INFORMATICA
05/09/2013	3.2.02.01.000000044	AMORTIZACAO DOS CUSTOS DE TRANSACAO	C	425.000,00	425.000,00	C ESTORNO PROV DOC 418545 NFA 00012 12 2012 ECAP INFORMATICA
12/09/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	D	52.315,74	372.684,26	C BAIXA ADITO A FORNEC.000012ECAP INFORMATICA LTDA
12/09/2013	1.1.04.02.000000001	ADIANTAMENTO A FORNEC. DE MATERIAIS E SERVICOS	C	52.315,74	372.684,26	C BAIXA ADITO A FORNEC. 000012ECAP INFORMATICA LTDA
12/09/2013	2.1.01.03.000040197	ECAP INFORMATICA LTDA	D	372.684,26	0,00	C PAGAMENTO 000012BANCO SANTANDER BANESPA S/A - SPOJ&F
12/09/2013	1.1.01.02.000010208	BANCO SANTANDER BANESPA S/A - Spo-J&F	C	372.684,26	0,00	C PAGAMENTO JFM00012ECAP INFORMATICA LTDA

(...)

282 – Portanto, o pagamento de rendimentos para pessoa física, acobertada por nota fiscal de pessoa jurídica, quando o real beneficiário sequer é funcionário da

fiscalizada, se enquadra na tributação determinada pelos artigos acima destacados. Os valores das retenções estão inseridos na “Planilha nº 3 – Cálculo do IR sobre pagamentos a não residentes”⁸³.

O Relatório Fiscal de fls. 2773 a 2782 citado no Termo de Verificação Fiscal resume a diligência fiscal realizada junto ao Sr. Rogério D’ Alcântara de Queiroz Peres, que admitiu ter recebido pagamentos de salários e PLR pagos pela Recorrente, por intermédio da empresa ECAP INFORMÁTICA LTDA.

Ademais, como bem destacado no acórdão recorrido, em resposta ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 5 (a fls. 470 do PAF nº 10880740282/2018-12, em apenso), a impugnante confessa que o Sr. Rogério D’Alcântara de Queiroz Peres recebeu PLR por meio de nota fiscal de prestação de serviço emitida pela ECAD (doc. a fls. 473/474).

Portanto, entendo que a Autoridade Fiscal logrou demonstrar que: (i) o Sr. Rogério D’Alcântara era o real beneficiário dos pagamentos; e (ii) os pagamentos foram efetuados quando o Sr. Rogério D’Alcântara já não era mais residente no Brasil.

Dessa forma, o recurso voluntário não merece provimento quanto a essa parte da autuação.

4 Ausência de previsão legal para aplicação de multa pela falta de retenção de IRRF

A Recorrente defende que após a alteração legislativa promovida pelo advento da Lei nº 11.488/2007, não haveria mais previsão legal para exigência de multa isolada da fonte pagadora após o encerramento do período de fiscalização, quando a responsabilidade do pagamento passaria a ser do beneficiário do pagamento.

A Recorrente defende que após a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007 na redação do art. 9º, da Lei nº 10.426/2002, haveria, apenas, o não recolhimento de IRRF só poderia motivar a imposição da multa de ofício, enquanto o IRRF ainda fosse exigível do responsável pela retenção.

Essa discussão é bastante conhecida no âmbito deste Conselho, prevalecendo o entendimento segundo o qual a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007 não revogou a aplicação da multa de ofício isolada na hipótese de falta de retenção de IRRF pela fonte pagadora, mas, apenas, adequou a remissão aos percentuais de 75% e 150%, que antes eram fixados nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e, após alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, passaram a ser tratados pelo inciso I e § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Dessa forma, veja-se a ementa do acórdão nº 9101-007.279, julgado em 23/01/2025.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA. CABIMENTO.

Após o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do beneficiário dos rendimentos, sendo cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, em desfavor da fonte pagadora que deixou de proceder à retenção, independentemente de os rendimentos terem sido submetidos à tributação no ajuste.

Por essas razões, entendo que o recurso voluntário não merece provimento quanto a esse ponto.

5 Qualificação da multa de ofício imposta no percentual de 150%;

A Recorrente se insurge contra a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%.

Alega que a sua conduta não pode ser interpretada como sonegação, fraude ou conluio, não sendo cabível a qualificação da multa de ofício.

Entendo que o acórdão de impugnação foi assertivo e analisou de forma adequada a presença da hipótese legal para qualificação da multa de ofício, razão pela qual, com fundamento no art. 114, § 12, I, do RICARF, passo a transcrever excerto do seu voto condutor, que adoto como razões de decidir.

V – DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

É inquestionável a simulação na contratação de pessoas jurídicas, para dissimular a verdadeira causa dos pagamentos feitos a funcionários e diretores da impugnante e do seu grupo econômico, mesmo porque ela confessou a simulação se não vejamos a transcrição do item 3 do TIF nº 05 (retro citado) e a resposta dada pela impugnante (doc. a fls. 473/474), in verbis:

Item 3 do TIF nº 05 (a fls. 470 do PAF apenso)

“Informar o nome e o CPF dos empregados que receberam recursos da empresa ora intimada disfarçados de prestação serviço em nome de pessoas jurídicas, quando, segundo declaração da empresa, em resposta ao Termo de Intimação nº 03, tratava-se de pagamento de PLR (Programa de Participação nos Lucros e Resultados). A empresa deverá também vincular o

empregado à empresa pretensamente prestadora de serviço e recebedora dos pagamentos.”

Resposta da impugnante (a fls. 473/474 do PAF apenso)

“Demonstraremos no quadro abaixo a relação com os nomes e CPF dos colaboradores que receberam PLR através de emissão de notas fiscais de prestação de serviço, bem como, o CNPJ e o nome da empresa correspondente a cada colaborador. Adicionalmente a intimada anexa a relação com o número do lançamento contábil e a identificação dos beneficiários para cada pagamento, bem como, cópia de cada aviso de lançamento contábil com o registro das despesas e pagamento aos referidos fornecedores.”

Ora, o que vemos acima é uma confissão de uma simulação, pois a impugnante simulou a contratação de serviços de pessoas jurídicas, para dissimular pagamentos de PLR a pessoas físicas, inclusive escriturando tais pagamentos como se serviços prestados fossem por pessoas jurídicas, logo, não há dúvida que a impugnante simulou contratações, para dissimular a causa de pagamentos e assim, impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco da ocorrência do fato gerador do IRRF (incidência de IRRF sobre o pagamento de PLR).

Por essas razões, voto por manter a multa qualificada.

Por outro lado, ainda que mantida, a multa qualificada deve ser reduzida, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (Tema 863), ao julgar o RE 736090, no qual se firmou a seguinte tese:

Tese:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Importa dizer que a decisão referida acima já transitou em julgado em 5 de fevereiro do corrente ano, conforme ao que se verifica do andamento processual do RE 736090, obtido em consulta realizado no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal.



CERTIDÃO DE TRÂNSITO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 736090

Certifico que o(a) acórdão/decisão transitou em julgado em 05/02/2025.

Brasília, 5 de fevereiro de 2025.

Secretaria Judiciária
(documento eletrônico)

Assim, diante do trânsito em julgado da decisão referida acima, a sua observância é imposta pelo art. 99 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Veja-se:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ademais disso, o efeito confiscatório das multas impostas em patamar superior a 100% do valor do crédito tributário também é reconhecido pela legislação tributária, que impõe o seu cancelamento. É o que estabelece o art. 14, da Lei nº 14.689/2023.

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

Por fim, uma terceira e última razão deve ser considerada para fundamentar a redução da multa qualificada, qual seja, a retroatividade prevista no art. 106, II, “c” do CTN.

Assim se diz, porque a Lei nº 14.689/2023 reduziu a multa qualificada para o patamar de 100% e criou uma nova multa no percentual de 150% para situações que envolvam reincidência caracterizada na forma do § 1º-A, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996. Dessa forma, por se tratar de fato não definitivamente julgado, a Recorrente tem direito aos benefícios da retroatividade benigna, nos termos do já citado art. 106, II, “c” do CTN.

Dessa forma, o recurso voluntário deve ser provido em parte o recurso voluntário para que a multa qualificada seja reduzida para o limite de 100%.

6 Extinção do crédito tributário de IRRF por força da decadência

A Recorrente defende a decadência do crédito tributário de IRRF, pleiteando a aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. A questão foi assim analisada pela DRJ.

DA DECADÊNCIA

No presente caso, invertamos a ordem de julgamento da decadência apenas para acrescentar um outro fundamento, pois já havia razões, além da conduta dolosa da impugnante (plenamente demonstrada acima), para afastar a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN. Ocorre o art. 150, § 4º, do CTN só se aplica quando tiver ocorrido algum pagamento antecipado do tributo ou quando houver a declaração prévia do tributo, logo, no caso em tela aplica-se o art. 173, I, do CTN, pois nenhuma das duas condições se verificam, ou seja, não houve qualquer pagamento prévio de IRRF sobre PRL nem declaração prévia dos débitos. Por sua vez, a multa por falta de retenção, como toda multa de ofício, está submetida ao art. 173, I, do CTN.

O fato gerador mais antigo lançado data de 11/01/2013, razão pela qual, podendo o Fisco efetuar o lançamento no próprio ano de 2013, temos com dies a quo do prazo decadencial 01/01/2014, logo, o prazo final para efetuar o lançamento se encerrou em 31/12/2018. Assim, sendo não há falar em decadência, uma vez que o lançamento ocorreu em 18/10/2018 (Termo a fls. 6170).

Em seu recurso voluntário, a Recorrente argumenta que, com o necessário cancelamento da qualificação da multa de ofício, a decadência deve ser reconhecida. Ocorre que, como exposto acima, encaminhei o meu voto para manter a qualificação da multa de ofício e, por essa razão, a argumentação da Recorrente não deve prosperar.

7 Não incidência de juros de mora sobre multa de ofício

A Recorrente se insurge contra a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, no entanto, a sua pretensão encontra obstáculo na Súmula CARF nº 108.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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 nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, o recurso voluntário não merece provimento quanto a este ponto.

8 Alegada Concomitância entre Multa isolada por falta de retenção de IRRF e Multa de ofício aplicada sobre o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado

Registre-se, por fim, que o Patrono da Recorrente requereu, durante a sua sustentação oral, a análise de eventual concomitância entre a multa isolada por falta de retenção de IRRF e a multa qualificada de ofício incidente sobre o IRRF exigido nos autos do presente processo.

No entanto, não há que se falar em concomitância, tendo em vista que às multas se referem a pagamentos distintos. Explica-se.

Como se viu linhas acima, o IRRF e, conseqüentemente, a multa de ofício, estão sendo exigidos da Recorrente em razão de pagamentos efetuados ao Sr. Rogério D'Alcântara de Queiroz Peres, conforme ao que se depreende do cotejo entre a planilha 03 anexa ao TVF (fls. 111) e a descrição dos fatos e enquadramento legal constante do Auto de Infração. Veja-se.

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior, conforme abaixo especificado:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
11/01/2013	875.000,00	150,00
21/01/2013	52.500,00	150,00
05/03/2013	397.500,00	150,00
26/03/2013	52.315,74	150,00
12/06/2013	372.684,26	150,00

Auto de Infração

PLANILHA Nº 03

RELAÇÃO DOS COLABORADORES DA J&F S.A. - RENDA X PJ
NÃO RESIDENTE - ANO-CALENDÁRIO DE 2013

JeF INVEST. S.A.
CNPJ 00.350.763/0001-62

RELAÇÃO DOS COLABORADORES DA J&F S.A. - RENDA x PESSOA JURÍDICA - ANO DE 2013						
ITEM	EMPREGADO JBS S/A	CPF	VÍNCULO DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS	VALOR DA DESPESA	DATA DO PAGAMENTO	VALOR DO IRRF
1	Rogério D'Alcântara de Queiroz Peres	490.343.671-34	ECAP Informática Ltda.	875.000,00	11/01/2013	218.750,00
2	Rogério D'Alcântara de Queiroz Peres	490.343.671-34	ECAP Informática Ltda.	52.500,00	21/01/2013	13.125,00
3	Rogério D'Alcântara de Queiroz Peres	490.343.671-34	ECAP Informática Ltda.	397.500,00	05/03/2013	99.375,00
4	Rogério D'Alcântara de Queiroz Peres	490.343.671-34	ECAP Informática Ltda.	52.315,74	26/03/2013	13.078,94
5	Rogério D'Alcântara de Queiroz Peres	490.343.671-34	ECAP Informática Ltda.	372.684,26	12/06/2013	93.171,07
TOTAL				1.750.000,00		437.500,00

Já a multa isolada foi aplicada, na forma do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, com redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007 e, de fato, foi exigida de forma isolada, ou seja, sem a cobrança do IRRF. Isso afasta a alegação de concomitância, pois não tendo ocorrido o lançamento de IRRF, por óbvio, também não houve a constituição da multa de ofício.

Os pagamentos que deram origem à cobrança da multa isolada estão detalhados na planilha nº 02 anexa ao TVF (fls. 110). Veja-se:

PLANILHA Nº 02

RELAÇÃO DOS COLABORADORES DA J&F S.A. - RENDA X PJ
ANO-CALENDÁRIO DE 2013J&F INVEST. S.A.
CNPJ 00.350.763/0001-62

RELAÇÃO DOS COLABORADORES DA J&F S.A. - RENDA x PESSOA JURÍDICA - ANO DE 2013				VALOR	DATA DO	VALOR DO IR	VALOR DA
ITEM	EMPREGADO J&F S/A	CPF	VINCULO DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS	PAGO	PAGTO.	27,50%	MULTA - 150%
1	José Antônio Marinho Neto	184.799.228-50	MM&D Consultoria Financeira Ltda.	2.276.786,92	29/05/2013	626.116,40	939.174,60
2	Fernando Abe Ohara	263.126.068-64	MM&D Consultoria Financeira Ltda.	1.776.786,92	29/05/2013	488.616,40	732.924,60
3	Emerson Fernandes Loureiro	132.188.548-22	MM&D Consultoria Financeira Ltda.	4.364.930,00	29/05/2013	1.200.355,75	1.800.533,83
4	Emerson Fernandes Loureiro	132.188.548-22	MM&D Consultoria Financeira Ltda.	80.000,00	11/09/2013	22.000,00	33.000,00
5	Emerson Fernandes Loureiro	132.188.548-22	MM&D Consultoria Financeira Ltda.	90.000,00	10/10/2013	24.750,00	37.125,00
6	Emerson Fernandes Loureiro	132.188.548-22	MM&D Consultoria Financeira Ltda.	90.000,00	06/11/2013	24.750,00	37.125,00
7	Emerson Fernandes Loureiro	132.188.548-22	MM&D Consultoria Financeira Ltda.	90.000,00	05/12/2013	24.750,00	37.125,00
8	Antônio da Silva Barreto Júnior	003.245.191-45	Antônio da Silva Barreto Júnior ME	500.000,00	12/03/2013	137.500,00	206.250,00
9	Ricardo Saud	446.626.456-20	Arambare Viagens e Turismo Ltda	250.000,00	28/06/2013	68.750,00	103.125,00
10	Demilton Antônio de Castro	186.676.431-49	Papiros Serviços Administrativos Ltda	200.000,00	20/09/2013	55.000,00	82.500,00
11	José de Paulo da Silva Filho	386.730.294-49	MP e Filhos Serviços Administrativos Ltda	300.000,00	29/04/2013	82.500,00	123.750,00
12	Sérgio Thiago da Gama Giestas	609.662.542-87	STG Serviços Administrativos Ltda EPP	100.000,00	28/03/2013	27.500,00	41.250,00
TOTAL				10.118.503,84		2.782.588,83	4.173.882,83

Os valores correspondem aos lançados no auto de infração.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE

Data de Referência	Multa Devida
20/03/2013	206.250,00
31/03/2013	41.250,00
30/04/2013	123.750,00
31/05/2013	3.472.632,83
30/06/2013	103.125,00
20/09/2013	115.500,00
10/10/2013	37.125,00
10/11/2013	37.125,00
10/12/2013	37.125,00
	4.173.882,83

Portanto, não há que se falar em concomitância entre multa isolada e multa de ofício.

9 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a arguição de nulidade e arguição de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa a 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto