



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.743825/2019-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.209 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2023
Recorrente JBS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

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

Estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e 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. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte. Para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., 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, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

Tem-se, inicialmente, uma concepção de que o pagamento de propinas é ilegal e deve ser combatido pelo ordenamento jurídico. Em relação a esse ponto parece não haver grandes divergências. Todavia, ocorrido o ato ilícito, surge posicionamento contrário no sentido de que a equiparação de “operação/causa ilícita” ao conceito de “inexistência de operação/causa” configura exigência de tributo por meio de analogia, o que é vedado por lei. Nessa hipótese, parafraseando Klaus Tipke, o recorte que os defensores dessa corrente fazem da realidade tributária parece-lhes que a operação/causa ilícita lhes configura um direito. Ocorre que o ordenamento jurídico, além da ética e da moral tributária, não considera a operação/causa ilícita condição apta para afastar a incidência do IR-Fonte, motivo pela qual é devida a cobrança do IR-Fonte na espécie.

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

Concomitância do IR-Fonte e IRPJ. Infrações distintas. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução 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 tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “*A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam*”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações. Logo não há falar-se em *bis in idem*.

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 8.981, de 1995, prevista em seu 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 nº 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 ao argumento de dupla penalidade significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considera-lo inconstitucional.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. DELAÇÃO PREMIADA. ACORDO DE LENIÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º-C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

O fato de o juízo criminal não imputar à recorrente condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, a existência de delação premiada e acordo de leniência firmado com o Poder Público não justificam o afastamento da multa majorada. Trata-se de esferas distintas - penal e tributária -; e em ambas impera o princípio da legalidade. Nesse sentido, em razão da ausência de previsão legal que permita a redução de penalidade no âmbito tributário, falece competência ao julgador administrativo reduzir qualquer multa de ofício com base na Lei 12.850/2013, a qual *“dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal”*.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

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, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o índice da multa qualificada, de 150% para 100%. Os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto acompanharam o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda na Fonte (IR-Fonte) referentes aos anos-calendário 2014, 2015 e 2016, no montante consolidado de R\$ 563.192.941,13, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 150%.

2. Foram apuradas as seguintes infrações:

i) IRPJ e CSLL: pagamento de despesas não necessárias - bonificação (art. 299 do RIR/99);

ii) IRRF: pagamentos a beneficiários não identificados, pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, contabilizadas ou não (art. 61 da Lei nº 8.981/95).

3. A recorrente liquidou os débitos de IRPJ e CSLL por meio de meio de compensação (Dcomp's), nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96. *“Portanto, as exigências fiscais a título de IRPJ e de CSLL não são objeto deste contencioso administrativo, restando em discussão apenas o IRF e seus consectários”*.

4. Em impugnação, apresentou, em síntese, as seguintes alegações:

i) discorre sobre a colaboração dos executivos do grupo J&F (Petição nº 7003/STF) e sobre a teoria do diálogo das fontes.

ii) a regra do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 caracteriza sanção por ato ilícito;

iii) tendo em vista que a operação/causa é incontroversa nos autos e com a identificação dos beneficiários do pagamento, o auto de infração de IR-Fonte deve ser cancelado, em razão da não configuração da hipótese de incidência na espécie;

iv) discorre sobre pagamentos em espécie e respectivos beneficiários; solicitou diligências;

v) as informações das colaborações premiadas dos executivos da J&F, o termos do acordo de leniência, as planilhas e informações complementares apresentadas no curso da fiscalização e notícias veiculadas pela imprensa, comprovam a identificação dos reais beneficiários dos pagamentos;

vi) salienta a existência de diversos procedimentos de investigação contra os beneficiários indicados nas colaborações premiadas; *bis in idem*: existência de auto de infração lavrado pela “não contabilização dos pagamentos” realizados com os mesmos recursos - de “supermercados”; erro na eleição da base tributável e erro material ao eleger a fonte dos recursos (“bonificações”) como base tributável do IR-fonte;

vii) impossibilidade de exigência de IR-Fonte concomitante com IRPJ e CSLL apurados a partir da glosa de despesas;

viii) improcedência da qualificação da multa de 150%; teoria do Dialogo das Fontes; falta de subsunção legal; tributação com afeição penal e efeito confiscatório;

ix) decadência para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2014.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

O art. 61 da Lei 8.981/95 encontra seu fundamento de validade no parágrafo único do art. 45 do CTN, sendo perfeito que nele se enquadre os pagamentos cuja causa ou beneficiário é dissimulado por meio de lançamentos contábeis simulados. Há que se manter o lançamento se a impugnante não consegue relacionar, em data e valores compatíveis, as saídas de caixa geradas pela simulação de bonificações e variações monetárias com os referidos pagamentos de propinas a agentes políticos/públicos.

MULTA QUALIFICADA. ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA. ACORDO DE LENIÊNCIA.

Acordo de colaboração premiada surte efeito apenas no campo penal e em relação à pessoa física que o celebrou. Não há base legal para que um acordo de leniência anistie multa tributária, seja porque a Lei anticorrupção (nº 12.846/13) é bem restrita nos efeitos de tais acordos, mas, principalmente porque o art. 180, I, do CTN, veda qualquer anistia de multa quando os atos praticados são qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário em que reitera, em síntese, as alegações apresentadas em primeira instância e acrescenta outras, as quais serão analisadas em detalhe no voto.

7. Em 10/10/23, a recorrente peticionou nos autos a redução da multa isolada de 150% para 75%, e da multa de ofício para 100% por força do disposto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

8. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

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

10. Cinge-se a controvérsia a lançamentos de IR-Fonte decorrente de pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos sem causa (art. 61 da Lei nº 8.981/95).

Preliminares

Decadência

11. Aduz a recorrente que *“(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 cientificado em 04/12/2019, 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 03/12/2014”*.

12. Em razão da relação de causa e efeito, esta matéria será analisada em conjunto com a multa qualificada.

Pedido de diligência

13. A recorrente postula a realização de diligência para que a unidade de origem junte aos autos documentos e informações coletadas perante os supermercados; requer ainda diligências perante autoridades políticas, Ministério Público, Poder Judiciário, Polícia Federal, outros supermercados, enfim, uma série de diligências, com vistas, na essência, a confirmar beneficiários dos pagamentos, ou de alguma forma obter informações que poderiam, em seu entendimento, elidir a tributação do IR-Fonte.

14. Nos termos do arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235¹, 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.

15. É o caso. O feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento, como será demonstrando no decorrer do voto. Portanto, por entender prescindível, indefiro o pedido de diligência, na mesma linha da decisão recorrida.

Mérito

IR-fonte: pagamento sem causa e/ou beneficiário não identificado

16. Conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 92-207), o procedimento fiscal em análise decorreu de fatos investigados no âmbito da operação “Lava Jato” e das operações policiais *Sépsis*, *Greenfield*, *Cui Bono* e *Bullish*, as quais envolveram o Grupo J&F, do

¹ 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).

qual a JBS é parte; bem como das delações premiadas dos dirigentes e diretores do referido Grupo J&F.

17. Conforme consta das delações premiadas do Grupo J&F, confirmou-se a prática de pagamentos de vantagens a diversos agentes públicos, políticos e seus partidos na busca de obter privilégios e facilidades juntos a órgãos públicos, governos Estaduais e Federal, seus ministérios e secretarias, empresas públicas e órgãos reguladores. A fiscalização, por sua vez, dedicou-se às informações e fatos que impactaram diretamente o recolhimento de tributos devidos em decorrência de tais práticas.

18. Ainda em decorrência das delações premiadas a fiscalização apurou o que segue (e-fls. 105):

5.1 – Notas Fiscais inidôneas

75 – Retiram-se dos diversos depoimentos prestados pelos dirigentes da JBS, citações da prática de se **utilizarem notas fiscais de prestadores de serviços como forma de repassar recursos para políticos e agentes públicos**.

76 – Em alguns casos, **as notas fiscais eram inidôneas, haja vista que os serviços nelas registrados não haviam sido prestados**, servindo, tão somente, como forma de disponibilizar o recurso para o seu real destinatário. Em outros, **embora tenha havido a efetiva prestação do serviço inserido no documento fiscal, ele foi executado para pessoa física ou jurídica diversa da JBS**. Geralmente, a fiscalizada pagava diretamente à pessoa jurídica por serviços de propaganda, publicidade, pesquisa ou outro serviço qualquer prestado para um político. Portanto, os serviços pagos pela JBS são estranhos ao seu objeto social, não contribuindo para a manutenção de sua fonte produtora.

77 – **Houve pagamentos para pessoas jurídicas cujos beneficiários dos recursos eram sócios ou acionistas das empresas emissoras as notas fiscais. Assim como pagamentos cujos emissores das notas que os acobertavam não apresentavam relação direta com o beneficiário.**

[...]

83 – Portanto, diversas notas fiscais emitidas contra a empresa JBS serviram tão somente para acobertar saídas de recursos da companhia em favor de políticos e agentes públicos.

5.2 – Recebimento de duplicatas em dinheiro

84 – Outro método utilizado pelos dirigentes da JBS para repassar recursos da companhia, conforme relatado na delação, foi o **desvio do dinheiro proveniente de quitação, em espécie, de duplicatas e faturas emitidas contra seus clientes**. O esquema envolvia os pagamentos feitos por redes de supermercados.

5.3 – Pagamentos efetuados por meio de doleiros e utilização de offshore

90 – Em seus depoimentos, os dirigentes do grupo J&F afirmam que **diversos pagamentos e vantagens foram feitos por meio de doleiros**. Utilizou-se estes agentes do mercado paralelo de câmbio como repassadores de vantagens para políticos e seus partidos.

5.4 – Pagamentos cuja origem é a própria conta bancária da JBS;

97 – Menos usual do que os outros métodos citados até aqui, a JBS se utilizou de recursos de sua própria conta bancária para efetuar repasses de recursos a seus colaboradores.

5.5 – Relação entre o grupo J&F e o operador Lúcio Bolonha Funaro;

102 – O operador atuava em seu próprio nome e de Eduardo Cunha, segundo relato do colaborador, e que poderiam criar dificuldades para a liberação dos empréstimos, haja vista possuírem diretores por eles indicados para cargos-chaves na instituição, dentre eles o vice-presidente de fundos de governo e loterias, Fábio Cleto. **Cedendo à chantagem, se criou uma conta-corrente entre o grupo J&F e Lúcio Funaro, onde as entradas representavam as propinas devidas ao operador em função de empréstimos liberados dos recursos do FI-FGTS e as saídas correspondiam aos pagamentos feitos em seu favor.** Tais pagamentos ocorriam de diversas formas, ora em espécie, ora contra notas fiscais emitidas por empresas pertencentes a Lúcio Funaro.

19. Nesse contexto, a fiscalização efetuou diversas intimações com vistas a elucidar desvios de recursos oriundos de vendas recebidas em dinheiro, ocorridos nos anos-calendário de 2014 a 2016 (e-fls. 1422-1785). Após relatar o teor e as respostas das referidas intimações, fiscalização apurou o que segue (e-fls. 186 e seg.).

8 – Da análise dos fatos à luz da Legislação Tributária

182 – Conforme relatado, no curso da auditoria fiscal diversos procedimentos adotados pela JBS revelaram-se lesivos aos cofres públicos. **Pagamentos de dispêndios sem contrapartida em serviços, pagamentos de empregados por meio de pessoas jurídicas, pagamentos de vantagens com recursos à margem da contabilidade e geração de recursos por meio de comissões que, posteriormente, eram direcionadas para as contas bancárias de offshore mantidas no exterior são alguns desses procedimentos.** Necessário, portanto, analisar as retiradas de recursos da empresa com a utilização de descontos fictícios sob a ótica da legislação tributária.

183 – **A fiscalizada não nega que os recursos foram desviados da empresa.** Desde as primeiras intimações reconhece tais desvios e **tenta vincular tais saídas ao pagamento de vantagens indevidas a políticos e agentes públicos**, como se comprova pelo excerto do TIF 5 colado abaixo: [...].

184 – A estratégia utilizada pela fiscalizada consistia em **receber em espécie duplicatas por vendas efetuadas para supermercados**. Esta forma de geração de recursos ocorreu a partir de agosto de 2014. Nesta sistemática, segundo informação da JBS prestada no curso da fiscalização, **o supermercado repassava diretamente a vantagem indevida ao agente público**.

185 – Este tipo de operação demanda uma engenharia dentro da contabilidade da empresa com a finalidade de equacionar os recursos que deixaram de ingressar nas suas contas bancárias. **Numa situação de normalidade**, na venda a prazo de produtos, a empresa vendedora faria os seguintes **lançamentos contábeis**:

I – No momento da Venda

a) Pelo reconhecimento de um direito junto a seu cliente:

Crédito – Vendas (conta de Resultado)

Débito - Clientes (conta de Ativo, representativa de seu direito)

b) Pela baixa de seu estoque de produto

Crédito – Estoque (conta de Ativo)

Débito – Custo do Produto Vendido (conta de Resultado – redutora de vendas)

II – No momento do recebimento da venda

c) Pelo recebimento da venda

Crédito – Clientes (conta do Ativo)

Débito – Bancos (conta de Ativo)

186 – A JBS efetuou a primeira parte da operação de forma esboreita. Registrou a sua venda, reconheceu o seu direito a receber de seus clientes e deu baixa nos seus estoques alienados. **No entanto, na hora do recebimento de seus direitos, entrou em conluio com os seus clientes, atuantes no ramo de supermercados, que, segundo a fiscalizada, repassaram diretamente para o agente público parte do dinheiro destinado à JBS. Com isto, deixou de ingressar em suas contas bancárias uma parcela de suas vendas.**

187 – Para o supermercado, não havia mais a obrigação de pagar pelos produtos adquiridos da JBS, uma vez que quitou, ainda que de forma transversal, a sua dívida com a fiscalizada.

188 – Para a JBS, ficou a incumbência de dar baixa em sua contabilidade da parcela recebida em dinheiro que ainda permanecia na conta cliente como direito a receber. Para resolver tal problema contábil, **criou um desconto fictício concedido ao supermercado, na mesma proporção do dinheiro não recebido.** Tal desconto fictício foi registrado na conta nº “3.1.02.00000005 – **BONIFICAÇÕES NÃO PREVISTAS EM CONTRATO E PROMOÇÕES**” (conta de resultado representativa de despesa), de seu plano de contas. **Excepcionalmente, efetuou registros na conta de despesa denominada “VARIAÇÕES CÂMBIAIS – DUPLICATAS A RECEBER M.E- nº 3.3.02.02.0000001” de seu plano de contas.**

189 – Embora efetuasse diversos lançamentos contábeis como forma de camuflar tal operação, no cômputo final, **a conta de clientes era creditada contra um débito na conta “Bonificações Não Previstas em Contrato”, suprimindo assim, dentro da contabilidade da fiscalizada, o direito recebido em dinheiro e desviado da empresa.**

[...]

197 – Portanto, todos **as bonificações ficticiamente concedidas e as variações monetárias passivas registradas pela JBS para os supermercados, utilizadas para desviar recursos da companhia,** não são atinentes a seu objeto social e são considerados não necessários e não usuais. **Nestas condições e com estas características desconsideram-se as referidas despesas e procedem-se a novas apurações das bases tributáveis do Imposto de Renda e da Contribuição Social.** Para tanto, foi confeccionada a planilha denominada “PLANILHA Nº 1 – DESPESAS COM BONIFICAÇÕES E VARIAÇÕES CÂMBIAIS”, onde foram registrados os lançamentos contábeis efetuados pelo contribuinte para estes fins que afetaram negativamente o seu resultado contábil.

[...]

206 – **Não sendo comprovado o destino final dos recursos ou a quem tenha beneficiado, 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 (Artigo 730, do Decreto 9.580, de 28/11/2018). [...]

20. Como se vê, segundo a JBS, o *modus operandi* de cooptar agentes públicos consistia em receber em espécie duplicatas por vendas efetuadas para supermercados os quais repassavam os recursos diretamente para os agentes públicos. Para acobertar tais fatos utilizava-se de manobras contábeis. Intimada e reintimada diversas vezes a comprovar a destinação dos

recursos - real beneficiário - não se desincumbiu desse ônus. De igual forma, intimados, os supermercados também não identificaram os reais beneficiários dos recursos.

21. Com efeito, lançou-se o IR-Fonte em razão de pagamento sem causa / beneficiário não identificado. Esses foram os procedimentos adotados pela fiscalização para cobrança do IR-Fonte.

22. Em suas alegações, a recorrente discorre, inicialmente, sobre a colaboração dos executivos do grupo J&F (Petição nº 7003/STF), sobre o disposto nos artigos 4º a 7º da Lei nº 12.850/2013 e sobre a teoria do diálogo das fontes.

23. Sustenta que, *“à luz dos próprios princípios da prevalência da verdade material e do formalismo moderado, a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 somente pode ser levada a efeito no caso de não ser possível que a d. Fiscalização, a despeito das informações prestadas pelo contribuinte, identifique a real causa do pagamento ou o real beneficiário destes valores”*.

24. Salienta que *“a regra do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 foi instituída no interesse da União e constitui um desestímulo ao pagamento a beneficiário não identificado ou sem operação/causa comprovada, apenando severamente o contribuinte que pratica tais condutas mediante a atribuição de responsabilidade por “pesada” carga tributária, acrescida de multa punitiva e juros de mora [...]; importando em verdadeira sanção por ato ilícito”*.

25. Defende que *“Os acordos de colaboração premiada e de leniência, somados às informações complementares apresentadas no curso da fiscalização pela Recorrente e às notícias amplamente divulgadas na mídia, não deixam qualquer dúvida quanto à efetiva operação/causa que ensejou os pagamentos efetuados pela Recorrente. Aliás, cumpre ressaltar que a própria fiscalização – acertadamente – não questiona a causa dos pagamentos (se lícita ou ilícita), cingindo-se a perquirir sobre os reais beneficiários”*.

26. Aduz que *“não se pode admitir o “fatiamento” dos elementos de prova acostados aos autos. Ou fazem prova dos pagamentos, da operação/causa e beneficiários, ou não fazem prova de nada, e se não fazem prova de nada, não tem base para a acusação fiscal. [...] tecnicamente, a discussão administrativa está associada à identificação dos beneficiários dos pagamento efetuados pela Recorrente, já que a operação/causa é incontroversa nos autos. E, com a identificação dos beneficiários do pagamento, o v. acórdão recorrido deve ser reformado, para cancelar o auto de infração de IRF, pois não configurada a hipótese de incidência do artigo 61 da Lei nº 8.981/95”*.

27. A recorrente insiste que *“em análise das colaborações premiadas, [...] localizou senão a totalidade, a maior parte dos beneficiários no bojo das colaborações premiadas”*. A título de exemplo, cita trechos da PET 7003/STF que, no seu entendimento, identificam beneficiários como Davi Mariano, Eduardo Cunha, Antônio Carlos Rodrigues, Aécio Neves, Fábio Faria dentre outros (e-fls. 16544 e seg.). Nessa linha, faz o cotejo de beneficiários com recursos recebidos em espécie por MG-Entrepósito de Carnes Ltda., Rede Tennessee, Casas Guanabara Comestíveis Ltda., Lojas da própria recorrente, Supermercados BH Comércio de

Alimentos Ltda..

28. Solicita diligência em vários supermercados - *Supermercados BH Comércio de Alimentos Ltda., Rede Semar, Boa Esperança, Estivas Novo Prado, Supermercado da Família (Arco Íris), Bonanza, Mart Minas* - para que “*confirmem o pagamento em espécie à Recorrente, bem como eventuais pagamentos diretos a agentes*”. Subsidiariamente, pede ainda seja oficiado o Ministério Público ou Poder Judiciário para apresentar cópias ou informações contidas no Inquérito Policial Federal que especifica “*a fim de averiguar informações atinentes a pagamentos realizados pela Recorrente*”.

29. Observa que “*não pode ser apenas em razão da ineficiência ou falta de contingente da Receita Federal do Brasil para fiscalizar as diversas pessoas físicas. Diante dos elementos constantes dos autos e de diversas outras informações constantes de fiscalizações, inquéritos, CPIs, denúncias, notícias etc, a Receita Federal do Brasil deve envidar esforços para tributar a renda auferida pelos agentes públicos e parlamentares corruptos. A ilicitude dos fatos não impede a Receita Federal do Brasil de tributar a renda e rendimentos de quem efetivamente os auferiu (agentes públicos e parlamentares identificados)*”.

30. Alega não possuir “*‘controles contendo os valores e as datas dos referidos repasses’ dos recursos provenientes de supermercados, objeto da presente autuação. Isso porque, embora fosse a geradora dos recursos, não tinha um departamento específico para gerir os pagamentos de tal espécie e, notoriamente, cuidava-se de pagamentos que deveriam ser acobertados, leia-se ‘escondidos’*”. Em complemento, reitera que “**a plena vinculação (‘cara-crachá’) entre os valores oriundos de supermercados e os repasses para os beneficiários constitui a exigência de uma prova impossível, pois o dinheiro não é carimbado**, como, aliás, exaustivamente informado no curso da fiscalização, e, como não poderia ser diferente, o dinheiro não é carimbado e tampouco os beneficiários não emitiram recibo e **nem deram quitação da propina recebida**”.

31. Não assiste razão à recorrente. Explico.

32. Inicialmente, quanto à alegação de ofensa a princípios constitucionais e alegações diretas e indiretas de inconstitucionalidade de lei, pontuamos que, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”. Nessa mesma trilha a Súmula Carf nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

33. Quanto à alegação da recorrente no sentido de que “*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”, faz-se necessário alguns esclarecimentos. Vejamos inicialmente o dispositivo legal:

Art. 4º O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o **perdão judicial**, reduzir em até 2/3 (dois terços) a **pena privativa de liberdade** ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e **com o processo criminal**, desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados:

I - a identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das **infrações penais** por eles praticadas;

34. Como se vê, as condições elencadas acima relacionam-se à infração penal, ou seja, procedimentos relacionados com o processo criminal e não tributário. É notório que pode haver reflexo na esfera tributária, e no caso dos autos houve. Todavia, é necessário esclarecer que o apurado na esfera judicial deve ser comprovado na esfera tributária. Esse foi o trabalho desenvolvido pela fiscalização. Trata-se de procedimentos distintos.

35. Passemos à análise da legislação sobre o IR-fonte.

36. A Lei nº 8.981, de 1995, ao tratar da incidência do IR-Fonte alterou a alíquota para 35% (e não mais 33%, como na Lei nº 8.383, de 1981) e contemplou outras hipóteses sujeitas à tributação **exclusiva** na fonte:

Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 675, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99)

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.

37. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir.

i) **Pagamentos** efetuados por pessoa jurídica a **beneficiário não identificado**.

38. Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) **Pagamentos** efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa**.

39. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e 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. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

40. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres² observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

41. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., 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, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

42. Conforme registra Klaus Tipke³, embora em uma sociedade pluralística existam diversas concepções sobre Justiça Tributária, não é possível agradar a todos. Nessa linha de pensamento, continua Tipke, ninguém deseja ser tratado com desigualdade em prejuízo próprio. “Mas, em geral, os privilegiados aceitam prazerosamente seus privilégios. Parece-lhes que a posse de um privilégio é um direito”. *Mutatis mutandis*, seria o caso de admitir que a operação ou causa ilícitas afastem, na espécie, a incidência do IR-Fonte. Explico.

43. Tem-se, inicialmente, uma concepção de que o pagamento de propinas é ilegal e deve ser combatido pelo ordenamento jurídico. Em relação a esse ponto parece não haver grandes divergências. Todavia, ocorrido o ato ilícito, exsurge posicionamento contrário no sentido de que a equiparação de “operação/causa ilícita” ao conceito de “inexistência de operação/causa” configura exigência de tributo por meio de analogia, o que é vedado por lei. Nessa hipótese, parafraseando Klaus Tipke, o recorte que os defensores dessa corrente fazem da realidade tributária parece-lhes que a operação/causa ilícita lhes configura um direito. Ocorre que, além da ética e da moral tributária, o ordenamento jurídico não considera a operação/causa ilícita condição apta para afastar a incidência do IR-Fonte, motivo pela qual é devida a cobrança do IR-Fonte na espécie.

² LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

³ TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 116

iii) **pagamentos** de benefícios e vantagens – **remuneração indireta** – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores **não adicionados ao salário** (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991).

44. Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento.

45. O caso em análise versa sobre pagamento cuja causa não fora comprovada e/ou beneficiário não identificado.

46. Também não assiste razão à recorrente ao afirmar que “*localizou senão a totalidade, a maior parte dos beneficiários no bojo das colaborações premiadas*” em relação crédito tributário constituído (IR-Fonte). No ponto, a título de exemplo, cita trechos da PET 7003/STF que, no seu entendimento, identificam beneficiários como Davi Mariano, Eduardo Cunha, Antônio Carlos Rodrigues, Aécio Neves, Fábio Faria dentre outros (e-fls. 16544 e seg.). Faz o cotejo de beneficiários com recursos recebidos em espécie por MG-Entrepasto de Carnes Ltda., Rede Tennessee, Casas Guanabara Comestíveis Ltda., Lojas da própria recorrente, Supermercados BH Comércio de Alimentos Ltda..

47. As respostas apresentadas durante o procedimento fiscal demonstram que a recorrente não apresentou elementos que comprovam o real beneficiário dos pagamentos. Em recurso voluntário, a recorrente limita-se a citar trechos das delações premiadas sem a respectiva documentação comprobatória. Veja-se (e-fls. 137 -183):

129 – Sobre qual empresa do grupo foi a responsável pela geração do recurso objeto dos repasses, **informou que os recursos foram gerados pela JBS S.A.**

130 – Informou que, **para os repasses cujas origens foram os supermercados, os registros contábeis envolveram a conta contábil nº 3.1.02.001.0000005 – BONIFICAÇÕES NÃO PREVISTAS EM CONTRATO E PROMOÇÕES.**

[...]

160 – **Em 30/08/2018, foi lavrado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 19 (TIF 19). Por meio do referido Termo se procurou esclarecer duas lacunas atinentes a retirada de numerário da empresa por meio das fictícias bonificações concedidas a supermercados.** A primeira se refere às informações prestadas pelo contribuinte sobre as baixas das contas de seu ativo, representativa de um direito junto a supermercados, prestada no TIF 13, que estavam inferiores aos valores registrados em conta de resultado.

161 - A segunda lacuna se refere a consistência das informações prestadas pela fiscalizada na resposta ao item 2 do TIF 17, onde a JBS vinculou o nome de seu cliente supermercado a origem do dinheiro que liquidou 54 eventos selecionados pela fiscalização dos anexos da delação. Confrontamos as informações prestadas pela JBS com os lançamentos contábeis representativos da baixa de seus direitos a receber junto aos supermercados. **Procurou-se, com isto, confirmar a convergência entre os pagamentos citados pelos delatores e as baixas de direito da JBS junto aos supermercados.** É de se registrar novamente que para 23 desses eventos os delatores não noticiaram as datas de suas ocorrências e a fiscalizada, em resposta ao item 2 do TIF 17, informou somente o ano em que tal pagamento foi concretizado. **A quase totalidade dos lançamentos contábeis não encontram similaridade com os pagamentos citados pelos delatores e tal situação foi exposta no TIF 19.**

[...]

165 – Portanto, **embora alegue que os recursos utilizados para pagamento em espécie a agentes públicos, demonstrado pelos delatores no acordo de colaboração, tenha como origem os recebimentos em espécie de vendas para supermercados, a fiscalizada não consegue estabelecer um nexo de valor e data entre as baixas das vendas e os eventos apresentados pelos colaboradores ao Ministério Público.**

[...]

167 - No dia 17/09/2018, foi lavrado o Termo de Intimação nº 21 (TIF 21)111. Por meio do referido documento foi requisitado que a JBS nos entregasse as cópias dos **Anexos Complementares entregues pelos colaboradores ao Ministério Público Federal**. A JBS, após pedido de prazo112, atendeu à nossa requisição e apresentou os 72 Anexos produzidos pelos seus antigos diretores e gerentes113. Aqueles de interesse ao presente trabalho foram anexados ao processo114.

168 – **Alguns desses anexos continham informações sobre pagamentos efetuados em proveito de agentes públicos e políticos que até este momento não haviam sido detectados pela fiscalização.** Por essa razão, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 22. Nele, as informações prestadas pelos colaboradores e inéditas para a fiscalização foram submetidas a questionamentos junto ao contribuinte. No dia 07 de novembro de 2018, a JBS apresentou a sua resposta ao TIF 22.

[...]

170 – Portanto, os 24 eventos incluídos na planilha nº 1, denominada “Anexos complementares - Compilação de Eventos” fazem parte de recursos em espécie repassados pela JBS e, conforme alega, utilizando-se de faturas recebidas em dinheiro, no entanto, **a fiscalizada não consegue estabelecer um nexo de data e valor entre as baixas de seus direitos com os valores repassados.**

[...]

171 – Portanto, **dos valores em espécie citados pelo delator Florisvaldo de Oliveira como sendo repassados para agentes públicos do Mato Grosso do Sul, foram gerados dentro da JBS, conforme informação do fiscalizado. O contribuinte informa que tais valores não foram contabilizados e que os recursos foram gerados por vendas feitas a supermercados, mas, conforme resposta, não consegue estabelecer vínculo entre as baixas das vendas e a entrega do numerário.** [...]

[...]

172 – Portanto, **os valores em espécie citados pelo delator Florisvaldo de Oliveira como sendo para o ex-deputado Eduardo Cunha, constante no Anexo Complementar nº 7, foram repassados pela JBS.** Alega a fiscalizada que os recursos foram gerados por venda de seus produtos feitas para supermercados e recebidas em dinheiro. Note-se que inclusive o valor repassado em 10/10/2015, no montante de US\$ 1.000.000,00, teve como origem as vendas para supermercados, conforme resposta apresentada pela fiscalizada. **No entanto, conforme resposta, não consegue estabelecer vínculo entre as baixas das vendas e a entrega do numerário.** [...]

173 – Portanto, dos **11 repasses feitos em espécie citados pelos delatores Joesley Batista e Florisvaldo de Oliveira,** tendo como beneficiário o operador de mercado Lúcio Bolonha Funaro e inseridos na Planilha nº 3, do TIF 22, nove foram feitos com recursos da JBS. **Alega a fiscalizada que os recursos foram gerados por venda de seus produtos feitas para supermercados e recebidas em dinheiro sem, no entanto, estabelecer nexo entre os valores repassados e as baixas de seus direitos.**

[...]

198 – **A JBS foi intimada por diversas vezes a estabelecer um nexo entre as baixas de seus direitos junto aos supermercados com os pagamentos que os delatores afirmam ter feito com tais recursos,** em resposta, **alega que não tem como estabelecer tal relação.** Inicialmente, por meio do **Termo de Intimação nº 5**, a fiscalizada estabeleceu quais citações dos delatores tiveram recursos oriundos desse estratagema montada com os supermercados. Apresentou, na ocasião, cópia dos

lançamentos contábeis na conta de despesa com bonificação **sem, no entanto, estabelecer uma vinculação entre as saídas dos recursos com os alegados pagamentos indevidos a agentes públicos.**

199 – Por meio do **Termo de Intimação nº 17** (itens 1 a 3 do TIF 17), foi solicitado à JBS que discriminasse o nome dos supermercados utilizados para fazer os repasses de recursos para **agentes públicos** contidos nos anexos das delações e estabelecesse uma relação entre as baixas de direito na empresa com os pagamentos efetuados. **Em resposta, a fiscalizada apresentou um rol de nome de supermercados sem, no entanto, estabelecer a relação requisitada.**

200 – Novamente, por meio do **Termo de Intimação Fiscal nº 19**, foi requisitado que a JBS estabelecesse uma **relação entre diversos pagamentos citados pelos delatores** nos anexos que compuseram a colaboração premiada com as baixas de seus direitos junto aos supermercados. **Isto, após a fiscalização ter demonstrado que os pagamentos noticiados pelos delatores não tinham correspondentes em data e valores com as baixas efetuadas em suas contas contábeis de disponibilidades.** Em resposta, a fiscalizada informou que a conta nº 3.1.02.001.00000005 – BONIFICAÇÃO NÃO PREVISTA EM CONTRATO” continha a parte total dos recursos obtidos por meio dos supermercados, **sem, no entanto, vincular as saídas dos recursos com os pagamentos noticiados na delação.** [...]

[...]

201 – Novamente, tal requisição foi feita por meio do **Termo de Intimação Fiscal nº 22**. Para diversos eventos citados na delação, onde os colaboradores informavam pagamentos em espécie e a fiscalizada alegava vir de baixa de direitos junto a supermercado, **foi requisitado que a JBS vinculasse as baixas aos pagamentos. Em resposta, o sujeito passivo não logrou estabelecer um nexo entre saída e pagamento dos recursos.** [...]

[...]

202 – **Como se comprova, a fiscalizada não apresenta prova da destinação dos recursos desviados da empresa.** Argumenta sempre que não possui controle que lhe possibilite estabelecer a relação entre os desvios dos recursos com os pagamentos noticiados pelos delatores que favoreceram agentes públicos. Informa, de forma genérica, que a totalidade dos R\$ 217.177.345,22, registrados na conta Bonificações, somados aos R\$ 9.330.108,23, registrados na conta Variações Cambiais, **foram todos destinados a agentes públicos sem, no entanto, apresentar provas de suas alegações.**

203 – Não obstante a omissão de informações da JBS, **a fiscalização procurou descobrir o destino dos numerários repassados pelos supermercados. Foram abertas diversas diligências em supermercados indicados pela fiscalizada.** As diligências foram executadas por Auditores Fiscais que repassaram as suas conclusões por meio do documento denominado “INFORMAÇÃO FISCAL”, que se encontra anexado ao presente processo.

204 – **Segundo as investigações** levada à efeito nos supermercados Casas Guanabara Comestíveis Ltda., MG-Entrepasto de Carnes Ltda., A. Angeloni & Cia. Ltda., Alfa Carnes Comercial Ltda., Grupo Tenesse Carnes e na empresa de transporte de valores Blue Angels Segurança Privada e Transporte de Valores Ltda., **os numerários eram entregues nas dependências da JBS, para os funcionários da fiscalizada de nome Florisvaldo Caetano e Demilton Antônio,** conforme se comprova pelo excerto do relatório produzido pelo grupo de Auditores Fiscais, **sendo impossível determinar o beneficiário final, caso os houvesse:** [...]

[...]

205 – **Portanto, as provas do destino final dos numerários entregues pelos supermercados nas dependências da JBS só a fiscalizada as detém, caso existam.**

206 – **Não sendo comprovado o destino final dos recursos ou a quem tenha beneficiado, 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 (Artigo 730, do Decreto 9.580, de 28/11/2018). [...]

48. A fiscalização diligenciou ainda alguns supermercados indicados pela JBS na tentativa de identificar os reais beneficiários dos pagamentos. Veja-se (e-fls. 1213 e seg.):

1. Diante da constatação de que diversas empresas, notadamente supermercados, teriam sido utilizadas pelo grupo JBS para obtenção e pagamento de numerários em espécie a pessoas indicadas por dirigentes desse grupo econômico, foram abertas diversas diligências para tentar identificar os reais beneficiários desses pagamentos e para averiguar de que forma ocorriam quitações de notas fiscais emitidas pelo grupo JBS/J&F.

2. Em particular, as diligências abrangidas pela presente informação fiscal são relativas aos seguintes contribuintes:

a) CASAS GUANABARA COMESTIVEIS LTDA. (CNPJ 33.130.543/0045-01);

b) MG - ENTREPOSTO DE CARNES LTDA. (CNPJ 53.924.825/0001-69);

c) A. ANGELONI & CIA. LTDA. (CNPJ 83.646.984/0001-00);

d) ALFA CARNES COMERCIAL LTDA. (CNPJ 13.140.593/0001-33);

e) Grupo TENNESSEE CARNES; e

f) BLUE ANGELS SEGURANCA PRIVADA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA. (CNPJ 01.566.128/0001-80).

3. Um breve relato acerca da análise da documentação obtida até o momento nesses procedimentos fiscais será exposto a seguir, **cabendo destacar que tais informações não permitiram a identificação de beneficiários finais de pagamentos realizados em espécie**. Documentos obtidos nessas diligências encontram-se em anexo.

CASAS GUANABARA COMESTIVEIS LTDA (CNPJ 33.130.543/0045-01)

4. As CASAS GUANABARA alegaram que **a quitação de algumas notas fiscais relativas a produtos adquiridos do grupo JBS/J&F foi feita mediante pagamento em espécie aos seguintes funcionários desse grupo econômico: Florisvaldo Caetano e Demilton Antônio**. Embora tenham apresentado cartas de quitação de notas fiscais, **não foram apresentados documentos que confirmassem o direcionamento de repasses em espécie a esses empregados do grupo JBS/J&F**.

MG - ENTREPOSTO DE CARNES LTDA (CNPJ 53.924.825/0001-69)

5. Representante da MG – ENTREPOSTO DE CARNES informou que alguns pagamentos em espécie relativos à quitação de mercadorias adquiridas do Grupo JBS/J&F foram efetuados na sede da JBS situada na Marginal Direita do Tietê, 500, São Paulo – SP. **Os numerários teriam sido entregues aos seguintes funcionários do grupo JBS/J&F: Florisvaldo, Demilton e Renato**. Embora tenham apresentado cartas de quitação de notas fiscais, **não foram apresentados documentos que ratificassem o direcionamento de repasses em espécie aos referidos funcionários do grupo JBS/J&F**.

A. ANGELONI & CIA. LTDA (CNPJ 83.646.984/0001-00)

6. Representante da A. ANGELONI & CIA. LTDA (CNPJ 83.646.984/0001-00) informou que a quitação de algumas notas fiscais relativas a mercadorias adquiridas do

grupo JBS/J&F foi realizada **mediante pagamento em espécie a pessoa indicada por esse grupo** numa filial da ANGELONI localizada na cidade de Florianópolis. Embora tenham apresentado cartas de quitação de notas fiscais relativas aos pagamentos em espécie, **alegaram não se recordar do nome da pessoa indicada pela JBS/J&F.**

ALFA CARNES COMERCIAL LTDA (CNPJ 13.140.593/0001-33)

7. Apresentou cartas de quitação de notas fiscais emitidas pelo grupo JBS/J&F e informou que a quitação de algumas notas fiscais relativas a mercadorias adquiridas do grupo JBS/J&F foi realizada em espécie pelo grupo Tennessee, que seria “cliente parceiro” da ALFA CARNES. O grupo TENNESSEE confirmou essa informação.

GRUPO TENNESSEE CARNES

8. Informou que, no período de 2015 a 2016, notas fiscais relativas à aquisição de mercadorias do Grupo JBS/J&F foram quitadas em espécie por intermédio da BLUE ANGELS SEGURANCA PRIVADA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA. Tais **numerários teriam sido entregues na sede da JBS** situada na Marginal Direita do Tietê, 500, São Paulo – SP **a funcionários do grupo JBS/J&F, dentre eles: Florisvaldo e Demilton.** Também asseverou que esse procedimento foi adotado para quitar notas fiscais do grupo JBS/J&F destinadas à ALFA CARNES. A referida transportadora de valores apresentou documentos que comprovam a entrega de montantes em espécie na sede da JBS a pedido do Grupo TENNESSEE.

BLUE ANGELS SEGURANCA PRIVADA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA.

9. Apresentou uma série de documentos para comprovar que realizou serviços às empresas do grupo TENNESSEE, notadamente, os relativos à entrega de numerários na sede da JBS situada na Marginal Direita do Tietê, 500, Vila Jaraguá, São Paulo – SP. Outros serviços foram prestados para empresas dos grupos TENNESSEE e JBS/J&F, mas, aparentemente, tais serviços não têm correlação com os pagamentos em espécie ora objeto de investigação.

CONCLUSÃO

10. Em suma, **as diligências em comento não permitiram a identificação de beneficiários finais de pagamentos realizados em espécie.** Documentos relativos a essas diligências encontram-se em anexo.

49. Como se vê, a fiscalização aprofundou as investigações na tentativa de identificar o beneficiário final dos pagamentos, mas não obteve êxito.

50. Como visto acima, o IR-Fonte incide tanto no caso de pagamento decorrente de operação não comprovada quanto no caso de beneficiário não identificado. Nesse sentido, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte. No caso em análise, está comprovado nos autos, de forma incontestada, que a operação é ilícita. Tal fato já seria suficiente para a incidência do IR-Fonte; todavia, a fiscalização, de forma cautelosa, não se pautou somente nas delações premiadas; pelo contrário, os referidos procedimentos fiscais explicitam o esforço para identificar o beneficiário final.

51. A comprovação dessa cautela fica evidente ao constatar que a fiscalização não lançou IR-Fonte em determinados casos elencados pela recorrente Veja-se:

209 – Tomando como base as baixas nas contas de ativo e nas informações apresentadas pelo fiscalizada em reposta a TIF 19 confeccionamos a “PLANILHA Nº 2 – BAIXAS DE CLIENTES”¹²², onde foram registradas baixas efetuadas pelo contribuinte em suas contas de disponibilidade e serão base de cálculo para o Imposto de Renda na Fonte.

210 – **Ressalte-se que na referida planilha foi excluído o valor de R\$ 6.000.000,00, relativos à baixa de direitos junto ao Supermercado Carvalho e Fernandes.** A razão de tal exclusão se deve ao resultado da diligência empreendida no referido supermercado, **que possibilitou imputar a beneficiário final os valores acima citados.** De fato, conforme se comprova pelo Relatório Fiscal apensado ao presente processo, no curso da diligência empreendida no referido supermercado, ficou demonstrado que o Sr. Ciro Nogueira foi beneficiado com repasse de R\$ 5.000.000,00 dos valores devidos à JBS e o Sr. Marcelo de Castro foi beneficiado com o valor de R\$ 1.000.000,00. **Portanto, tais valores não foram incluídos na base de cálculo do Imposto de Renda sobre pagamentos a beneficiários não identificados.**

52. Esse caso específico demonstra que a recorrente quando era do seu interesse informava o nome do real beneficiário. Veja-se as respostas tanto da recorrente quanto dos diligenciados:

INFORMAÇÃO FISCAL

[...]

4. Em apertada síntese, **restou constatado** que, por **solicitação de dirigentes do Grupo JBS/J&F** e no intuito de quitar notas fiscais relativas à aquisição de mercadorias, emitidas por esse grupo ao supermercado CARVALHO & FERNANDES LTDA. (Comercial Carvalho), **numerários em espécie foram repassados** aos supracitados congressistas no segundo semestre de 2014. **No total, R\$ 6.000.000,00** (seis milhões de reais) foram repassados a esses parlamentares **sendo que R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) foram direcionados a CIRO NOGUEIRA LIMA FILHO e R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) a MARCELO COSTA E CASTRO.**

5. **Os elementos probatórios obtidos pela fiscalização** perpassam pela identificação das notas fiscais quitadas mediante pagamento em espécie, da contabilização dessas notas tanto no grupo emitente como no supermercado destinatário, **das datas de pagamento dos repasses em espécie**, do local de pagamento desses repasses, de ligações telefônicas utilizadas para efetivar tais pagamentos e de diversos outros detalhes acerca desses repasses de numerários em espécie.

6. Nesse contexto, a título de ilustração, cumpre trazer à baila trechos de intimações direcionadas à CARVALHO & FERNANDES LTDA e de suas respectivas respostas, com detalhes acerca do mecanismo utilizado para efetuar os repasses de numerários em espécie ora em análise:

a) Intimação encaminhada à CARVALHO & FERNANDES LTDA.:

Devidamente intimado pela fiscalização, o Sr. RICARDO SAUD, ainda afirmou, dentre outros:

a) "Que a empresa JBS S.A é fornecedora de produtos alimentícios, especificamente Carnes Bovinas a durante o ano de 2014 efetuou vendas para a empresa Carvalho e Fernandes Ltda. (Comercial Carvalho), estabelecida no Município de Teresina, Estado do Piauí";

b) "Que a JBS acertou com a Comercial Carvalho que parte de suas vendas deveriam ser pagas em espécie, a pessoa ou pessoas indicadas pela JBS, sendo prontamente atendida por seu Cliente;

Ante o exposto, solicita-se:

1) **Apresentar manifestação acerca de versão apresentada pelos dirigentes do Grupo J&F/JBS. Também devem ser apresentados documentos que comprovem as alegações do contribuinte,**

b) Respostas a intimações da fiscalização:

Conforme afirmado anteriormente, **em atendimento à solicitação do representante da JBS S/A**, houve a quitação das notas fiscais por meio de pagamento de duplicatas e, também, por meio de **pagamentos realizados em dinheiro à pessoa indicada pelo credor (JBS S/A)**.

Quanto aos pagamentos realizados em dinheiro (espécie), não há recibos assinados, conforme explicado anteriormente. Devido ao prévio agendamento das datas e valores para pagamento parcelado da dívida com o credor (JBS), **houve a entrega do dinheiro à pessoa indicada pelo credor (JBS)** e, por consequência, a outorga de quitação.

[...] e, sendo que a quitação das referidas operações comerciais ocorrem por meio do pagamento de boletos bancários e durante o período do segundo semestre de **2014 alguns pagamentos em espécie, em tesouraria por conta e ordem da JBS SA, a pessoas por ela enviadas a empresa Carvalho & Fernandes**, sendo autorizada a *posteriori* quitação dos respectivos valores, [...].

Ainda com relação ao Item 1, reafirma que de fato a empresa JBS S/A efetuou venda de mercadorias a Carvalho & Fernandes Ltda. e **que a pedido do Sr. Joesley Batista, os pagamentos pelo recebimento dos produtos foram feitos em espécie (Dinheiro), sendo o numerário retirado na sede da empresa intimada pela pessoa indicada pelo dirigente da JBS** e [...].

Como forma de continuar colaborando com esse procedimento fiscal, a CARVALHO & FERNANDES LTDA. disponibiliza a planilha utilizada para controle interno dos pagamentos realizados em dinheiro, constando nesta planilha as datas, horários, valores, local de pagamento, quem autorizou, quem entregou e quem recebeu, relacionando, ainda, quais notas fiscais estavam sendo quitadas.

7. Por sua vez, cabe apresentar fragmentos de intimações relacionadas ao Grupo JBS/J&F e de suas respectivas respostas, com o detalhamento dos valores pagos a cada um dos políticos em questão:

a) Intimação encaminhada à JBS S.A.:

Em procedimento de diligência fiscal [...] fica o sujeito passivo **INTIMADO** a apresentar [...]:

1) Documentação completa hábil e idônea que comprove o efetivo recebimento dos montantes relacionados às notas fiscais anexas à presente intimação. Esses documentos fiscais emitidos em 2014, são relativos à empresa Carvalho e Fernandes Ltda. (Comercial Carvalho).

b) Resposta a intimação relativa ao direcionamento de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) a MARCELO COSTA E CASTRO:

JBS S.A., já identificada nos autos do processo administrativo instaurado a partir do MPF em epígrafe, vem mui respeitosamente, por seu procurador abaixo-assinado, apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. Que o valor total recebido em espécie junto à empresa **Carvalho e Fernandes Ltda.** foi de R\$-6.000.194,65 (Seis milhões, cento e noventa e quatro reais e sessenta e cinco centavos);
2. A JBS S.A. confirma que do valor constante do item 1 acima, pagou R\$-1.000.000,00 (Um milhão de reais), em espécie, ao Deputado Federal **Marcelo Castro**, filiado ao PMDB-Partido do Movimento Democrático Brasileiro.

c) Resposta a intimação relativa ao direcionamento de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) a CIRO NOGUEIRA LIMA FILHO:

JBS S.A., empresa estabelecida na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, Vila Jaguara, São Paulo/SP, CEP: 05118-100, inscrita no CNPJ sob nº 02.916.265/0001-60, neste ato representada por seu procurador infra-assinado, **Sr. Valdir Aparecido Boni**, brasileiro, solteiro, economista, CPF nº 958.764.058-68, vem respeitosamente à presença de Vossa Senhoria, em atendimento complementar ao Termo referenciado, apresentar os seguintes esclarecimentos:



3. Assim sendo, declara que o valor total destinado ao Sr. Senador **Ciro Nogueira** foi de R\$-5.000.000,00 (Cinco milhões de reais).

53. Os detalhes apurados na diligência acima descontroem as alegações da recorrente no sentido de não possuir “‘controles contendo os valores e as datas dos referidos repasses’ dos recursos provenientes de supermercados, objeto da presente autuação. Isso porque, embora fosse a geradora dos recursos, não tinha um departamento específico para gerir os pagamentos de tal espécie e, notoriamente, cuidava-se de pagamentos que deveriam ser acobertados, leia-se ‘escondidos’”. Bem como alegação de que “a plena vinculação (“cara-crachá”) entre os valores oriundos de supermercados e os repasses para os beneficiários constitui a exigência de uma prova impossível, pois o dinheiro não é carimbado, como, aliás, exaustivamente informado no curso da fiscalização, e, como não poderia ser diferente, o dinheiro não é carimbado e tampouco os beneficiários não emitiram recibo e nem deram quitação da propina recebida”. Explico.

54. Nota-se, inicialmente, que a resposta de Carvalho & Fernandes é semelhante a dos demais supermercados diligenciados, qual seja, os pagamentos em espécie eram efetuados a pessoa indicada pela JBS. Veja-se: “a pedido do Sr. Joesley Batista, os pagamentos pelo recebimento dos produtos foram feitos em espécie (Dinheiro), sendo o numerário retirado na sede da empresa intimada pela pessoa indicada pelo dirigente da JBS”. O que demonstra que a recorrente tinha total controle da situação.

55. O diferencial neste caso específico é que a recorrente “optou” por informar os nomes dos reais beneficiários, no caso o Deputado Federal Marcelo Castro (R\$1milhão) e o Senador **Ciro Nogueira** (R\$5milhões). Assim, ante tal identificação não houve o lançamento do IR-Fonte desses valores contra a recorrente.

56. Nesse contexto, correta a conclusão da fiscalização no sentido de que “**as provas do destino final dos numerários entregues pelos supermercados nas dependências da JBS só a fiscalizada as detém, caso existam**”. O apurado na diligência acima reforça tal conclusão e também a ausência de necessidade de novas diligências perante outros supermercados, Ministério Público, Poder Judiciário, demais autoridades, bem como em pessoas físicas ligadas ao grupo J&F, haja vista que somente a recorrente, conforme demonstrado acima, detém a informação dos reais beneficiários.

57. Com dito antes, a fiscalização efetuou o lançamento do IR-Fonte somente nos casos em que não se comprovou a causa ou o real beneficiário final. Tendo em vista que a recorrente não identificou os reais beneficiários tampouco apresentou elementos probatórios para infirmar o apurado, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Bis in idem: exigência do IR-Fonte concomitante com o IRPJ/CSLL apurados a partir da glosa de despesas ou adição de receitas

58. A recorrente alega ainda *bis in idem* em relação a valores cobrados em auto de infração (PAF 10880.739.077/2019-87) em decorrência de presunção de omissão de receita pela falta de contabilização de pagamentos e valores cobrados neste feito.

59. Cita como exemplo dois pagamentos sem origem (presunção de omissão de receita), autuados naquele processo (PAF 10880.739.077/2019-87) os quais também teriam sido autuados neste feito (IR-Fonte).

60. Alega ainda que no âmbito do lucro real, regime a que estava sujeita, “*não é admitida a exigência de IRF na hipótese de o mesmo fato imputado pela fiscalização implicar a exigência de IRPJ e de CSLL por alteração do resultado (tanto em razão da glosa de despesas quanto em razão da omissão de receitas). [...] de modo que a exigência concomitante do IRF configura bis in idem*”.

61. Inicialmente, cumpre destacar, como visto acima, que nos casos em que a fiscalização identificou o real beneficiário dos pagamentos não houve lançamento de IR-Fonte.

62. Pois bem. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ/CSLL, têm-se infrações distintas. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução 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 tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento⁴; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido.

⁴ 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.

63. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “*A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam*”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações. Logo não há falar-se em *bis in idem*.

Erro da eleição da base tributável. Erro material ao eleger a fonte dos recursos (“bonificações”) como base tributável do IR-Fonte

64. Defende a recorrente que “os valores autuados (IRF) [...] – que tiveram por base as “bonificações” – jamais coincidirá (sic), nem em termos de data, nem de valores, com os pagamentos aos beneficiários, pois o auto foi calculado com base na contabilização nas “bonificações” e não com base nos pagamentos realizados, o que per se, distorce a base tributável (base de cálculo) e os períodos de apuração, isto é, o aspecto temporal (que implicará no cômputo dos juros)”.

65. Nesse contexto, “pede o reconhecimento de equívoco cometido pela Fiscalização, pois autuou a Recorrente por “pagamentos a beneficiários não identificados”, mas com base em lista de “bonificações” que nada mais é que a fonte dos recursos, mas não a prova do pagamento, o que infringe frontalmente o art. 142, CTN, tratando-se de vício material insanável”.

66. Conforme apurado pela fiscalização, o artifício utilizado pela recorrente para desviar recursos para operações ilícitas consistia em receber em espécie duplicatas por vendas efetuadas para supermercados. Conforme narra a fiscalização, “Embora efetuasse diversos lançamentos contábeis como forma de camuflar tal operação, no cômputo final, a conta de clientes era creditada contra um débito na conta “Bonificações Não Previstas em Contrato”, suprimindo assim, dentro da contabilidade da fiscalizada, o direito recebido em dinheiro e desviado da empresa”.

67. A recorrente foi intimada diversas vezes a estabelecer um nexo entre as baixas de seus direitos junto aos supermercados com os pagamentos que os delatores afirmam ter feito com tais recursos (Termos de Intimação nº 5, 17, 19 e 22). Todavia, limitou-se a apresentar cópias dos lançamentos contábeis na conta de despesa com bonificação sem, no entanto, estabelecer uma vinculação entre as saídas dos recursos com os alegados pagamentos indevidos a agentes públicos. A fiscalização diligenciou inclusive os supermercados, mas não obteve êxito, na maior parte dos casos. O único caso informado tanto pela recorrente quanto pelo supermercado não foi objeto de autuação nestes autos.

68. Nesse contexto, a fiscalização tomou como base “as baixas nas contas de ativo e nas informações apresentadas pela fiscalizada em reposta a TIF 19” e confeccionou a “PLANILHA Nº 2 – BAIXAS DE CLIENTES”, onde constam o registro das baixas efetuadas pelo contribuinte em suas contas de disponibilidade e a base de cálculo para o IF-Fonte.

69. Como se vê, a fiscalização utilizou registros informados pela própria recorrente.

70. A recorrente, por sua vez, ao afirmar que a *“lista de ‘bonificações’[...] nada mais é que a fonte dos recursos, mas não a prova do pagamento, o que infringe frontalmente o art. 142, CTN, tratando-se de vício material insanável”*, não apresenta provas da data do pagamento. Limita-se a alegar. Aliás, como restou claro na diligência perante o Supermercado Carvalho & Fernandes Ltda., a recorrente detém todo o controle da situação, desde os recebimentos, pagamentos etc.; nesse contexto, bastaria informar não somente as datas dos pagamentos, mas também os reais beneficiários, assim não haveria a tributação do IR-Fonte, tal qual no caso da referida diligência.

71. Não há falar-se em vício material, tampouco ofensa ao art. 142 do CTN, porquanto a fiscalização atuou não só com base em informações repassadas pela fiscalizada, mas também com base nos registros contábeis.

72. Nego provimento à matéria.

Multa majorada (qualificada)

73. Defende a recorrente que *“já está sendo punida pela suposta não identificação da causa do pagamento ou do seu respectivo beneficiário com: (I) o reajustamento da base de cálculo do imposto de renda (grossap); (II) a incidência do IRF à alíquota de 35%; (III) incidência do IRF de forma exclusiva, ou seja, de modo que não poderá ser considerada na apuração do reajuste anual do IRPJ”*.

74. Alega que *“não há motivação adequada e suficiente para a qualificação da multa de ofício, pois: (I) a conduta da Recorrente [...] está longe de se enquadrar nos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, (II) o acordo de colaboração premiada não é prova efetiva e cabal do ilícito; e, ainda, (III) a autoridade administrativa não comprovou a ocorrência dos fatos necessários para ensejar a qualificação da multa de ofício para 150%. Por fim, [...] os fatos delatados não tiveram por objetivo o não pagamento de tributos devidos”*.

75. Observa que *“Se no juízo competente não haverá a imputação das condutas previstas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, com mais razão, não há respaldo (fático, jurídico e legal) para a qualificação da multa de ofício para 150%”*.

76. Aduz, ao amparo do art. 4º da Lei nº 12.850/2013, que *“se até a legislação penal concede perdão/reduções às penalidades impostas ao réu, nos casos em que há colaboração efetiva e voluntária, não há qualquer razão para que esta mesma ‘ratio’ não seja igualmente observada no âmbito das infrações tributárias”*.

77. Sustenta que *“o acordo de leniência firmado entre a Recorrente e o Poder Público teve o condão de reduzir as penalidades criminais que recaíram sobre a empresa, as quais evidentemente possuem maior função corretiva e protetiva ao Estado. De igual modo, portanto, deve servir como supedâneo jurídico para afastar a multa agravada de 150% (cento e quinta por cento), conforme preceitua a própria ‘teoria do diálogo das fontes’, sob pena de se punir*

indevidamente uma conduta que o próprio legislador ordinário busca justamente incentivar, qual seja: a colaboração voluntária da parte investigada”.

78. Alega ainda que “*não se pode olvidar da notória dúvida causada pela Lei 13.464/2017, que criou o bônus de eficiência. **Dúvida esta que recai sobre os reais motivos para aplicação da multa qualificada.** Não há, aqui [...] qualquer acusação aos d. Auditores Fiscais que procederam ao lançamento, que, diga-se de passagem, sempre tiveram postura de lisura perante a Recorrente, importa esclarecer. Apenas há o intuito de deixar o registro de que, no entender da Recorrente, a Lei criou um mecanismo que, de certa forma, incentiva os servidores à aplicação da multa agravada”.*

79. Por fim, assenta que com apoio na Teoria do Diálogo das Fontes e “*em razão do IRF tratado cuidar de tributo com feições extorsivas (confiscatórias), a mera aplicação da multa de ofício de 75% já é mais que suficiente para apenar o contribuinte*”.

80. Não assiste razão à recorrente.

81. 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. Concorro 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 nº 8.981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

82. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo⁵ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve sonegação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei nº 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 forma diversa, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado nos termos da Súmula Carf nº 2⁶.

83. No tocante à multa qualificada de 150%, o art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação desse percentual aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;

⁵ 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.

ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

~~§ 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [\(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

[...]

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência** do sujeito passivo. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

84. Note-se que a modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

⁶ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

85. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que “*A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]*”, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

86. Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei nº 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

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

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

87. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco⁷ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

88. Cezar Roberto Bitencourt⁸, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos iminentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um *cognitivo*, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um *volitivo*, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa ***consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação***, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A *vontade*, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexo causal**. A *vontade* pressupõe a *previsão*, isto é, a **representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente**, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da *ação final*, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

89. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

90. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

91. Como observa Leandro Paulsen⁹, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal**. (Grifo nosso)

92. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

93. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já

⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

⁹ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

94. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

95. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa¹⁰.

96. Note-se que a Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º-C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

97. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

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

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

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

98. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou (150%) a multa em razão do conluio entre a JBS e os supermercados, cujo estratagema consistia em receber em espécie

¹⁰ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

duplicatas por vendas efetuadas para supermercados e repassar para terceiros (agentes públicos).
Veja-se:

244 – **O recebimento de vendas em dinheiro e o seu desvio para finalidades estranhas à atividade operacional da empresa, demonstra a clara intenção da JBS em burlar o fisco.** A lesão aos cofres públicos fica evidente quando tais desvios são mascarados na contabilidade da empresa sob a forma de descontos e despesas que reduzem a base tributável de impostos e contribuições. Ficou demonstrado que tais procedimentos só foram possíveis graças ao **conluio** entre a **fiscalizada e seus clientes**, atuantes no ramo de supermercados..

99. Como visto acima e descrito ao longo deste voto, a autoridade fiscal demonstrou e comprovou que a conduta da recorrente atrai multa qualificada em razão de enquadrar-se nos tipos previstos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64. Note-se, ainda, que a fiscalização, conforme consta do TVF, não se pautou somente no acordo de colaboração premiada; pelo contrário, investigou e comprovou a conduta qualificada.

100. Quanto as alegações de que no juízo criminal não houve imputação das condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, que o acordo de leniência firmado com o Poder Público justifica o afastamento da multa qualificada de 150% ao amparo da teoria do diálogo das fontes, cumpre esclarecer que se trata de esferas distintas: penal e tributária.

101. Em ambas impera o princípio da legalidade; portanto, qualquer redução de tributo ou penalidade deve estar prevista em lei. Nesse sentido, em razão da ausência de previsão legal que permita a redução de penalidade no âmbito tributário - no caso de delação premiada ou acordo de leniência - falece competência ao julgador administrativo reduzir qualquer multa de ofício com base na Lei 12.850/2013, a qual “*dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal*”.

102. Todavia, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96 com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme elencado acima. Assim o percentual da multa majorada de IR-Fonte referente a pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos deve ser reduzido para 100%.

103. Quanto ao pedido suplementar de redução de multa isolada de 150% para 75%, este feito não trata dessa matéria.

104. Ante o exposto, dou provimento parcial à matéria.

105. Quanto ao cancelamento da multa em razão da lavratura de auto de infração contra as respectivas pessoas físicas que receberam os valores que deram causa à multa isolada do IR-Fonte, como dito antes, trata-se fatos geradores distintos. Reporto-me aos argumentos citados acima para negar provimento à matéria.

Decadência

106. Por fim, em relação à decadência, a recorrente observa que com “(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 cientificado em 04/12/2019, 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 03/12/2014”.

107. À luz do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp nº 973.733, de 2009, submetido à sistemática dos recursos repetitivos¹¹ (art. 543C, do Código de Processo Civil de 1973 - CPC), o termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN) na hipótese de débito não confessado e existência de pagamento parcial; na ausência de pagamento ou ante a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, §4º c/c art. 173, I do CTN¹²). Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC.** TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (Grifo nosso)

108. Com base nesse racional o Carf editou as Súmulas nº 72, 99, 123 e 135.

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de **dolo, fraude ou simulação**, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo **art. 173, inciso I, do CTN**.

¹¹ Portaria nº 343, de 2015. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

¹² CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 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. 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; [...].

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no **art. 150, § 4º, do CTN**, para as contribuições previdenciárias, **caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial**, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Súmula CARF nº 123: **Imposto de renda retido** na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no **artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional**.

Súmula CARF nº 135: A antecipação do **recolhimento** do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no **art. 150, §4º do CTN**. (Grifos nossos)

109. No caso em análise, embora tenha havido a redução da multa de 150% para 100%, comprovou-se dolo na conduta da recorrente; portanto, o termo inicial do prazo decadencial está sujeito à regra geral do art. 173, I, do CTN.

110. O fato gerador mais antigo ocorreu em 26/08/2014 e o exercício em que poderia ocorrer o lançamento é 2014 - tributo com fato gerador mensal (IR-Fonte) -, logo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, termo inicial do prazo decadencial, é 01/01/2015 e o termo final 31/12/2019. Uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em 04/12/2019, não há falar-se em decadência.

111. Ante o exposto, nego provimento à matéria.

Bônus de Eficiência

112. Por fim, quanto alegação de que o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira instituído pela Lei nº 13.463/2017, regulamentado pelo Decreto nº 11.545/2023, incentiva a aplicação de multa, também não assiste razão à recorrente. Vejamos inicialmente o texto legal.

Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017.

Art. 6º São instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o **Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira**, com o **objetivo de incrementar a produtividade** nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil.

§ 1º O Programa de que trata o caput deste artigo será **gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto de representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República**, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal. ([Vide Decreto nº 11.545, de 2023](#))

§ 2º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será **definido pelo índice de eficiência institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

§ 3º Ato do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil será editado até 1º de março de 2017, o qual estabelecerá a forma de gestão do Programa e a metodologia para a mensuração da produtividade global da Secretaria da Receita Federal do Brasil e fixará o índice de eficiência institucional.

§ 4º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira a ser distribuído aos beneficiários do Programa corresponde à multiplicação da base de cálculo do Bônus pelo índice de eficiência institucional. ([Vide Decreto nº 11.545, de 2023](#))

Decreto nº 11.545, de 5 de junho de 2023

Art. 2º Ao **Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil** compete:

- I - gerir o **Programa de Produtividade** da Receita Federal do Brasil;
 - II - estabelecer a forma de gestão do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil;
 - III - estabelecer a metodologia para a mensuração da **produtividade global** da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda; e
 - IV - fixar o **índice de eficiência institucional** da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.
- § 1º O **índice de eficiência institucional** da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, de que trata o inciso IV do **caput**, considerará:
- I - a efetividade das ações de cobrança;
 - II - a eficiência das ações de fiscalização;
 - III - o **desempenho do julgamento de processos administrativos fiscais**;
 - IV - o **tempo de duração dos processos administrativos fiscais em todas as instâncias**;
 - V - a **fluidez do comércio exterior**; e
 - VI - a realização da meta global de arrecadação bruta parametrizada pelos valores previstos na lei orçamentária anual.

[...]

Art. 8º **A base de cálculo** a ser utilizada para a definição do valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira para determinado exercício **será composta de percentual do valor total efetivamente arrecadado no período de julho do penúltimo exercício a junho do último exercício, nas fontes de receitas que integram o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - Fundaf**, instituído pelo [Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975](#), incluídas as suas subcontas.

§ 1º **Ficam excluídas** do valor total de que trata o **caput as receitas provenientes do produto da arrecadação**:

- I - **das multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita dos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda**, a que se refere o [art. 4º da Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988](#), inclusive por descumprimento de obrigações acessórias;
- II - da Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex, de que trata o [art. 3º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998](#);
- III - de vinte por cento dos juros de mora de que trata o [art. 40 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995](#), com a destinação restabelecida pelo [art. 4º da Lei nº 9.716, de 1998](#), destinada à subconta especial do Fundaf gerida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e
- IV - do encargo a que se refere o parágrafo único do [art. 3º da Lei nº 7.711, de 1988](#).

113. Como se vê, o valor global do Bônus de Eficiência é definido pelo índice de eficiência institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Receita Federal, os quais consideram, dentre outros, a efetividade das ações de cobrança; eficiência das ações de fiscalização; desempenho do julgamento de processos administrativos fiscais; tempo de duração dos processos administrativos fiscais em todas as instâncias; fluidez do comércio exterior.

114. A base de cálculo do valor global do Bônus de Eficiência é composta de percentual do valor total efetivamente arrecadado nas fontes de receitas que integram o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf), excluídas as receitas provenientes do produto da arrecadação das multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita dos tributos administrados pela Receita Federal.

115. Portanto, não procede a alegação da recorrente.

Conclusão

116. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o percentual de 150% para 100% da multa de IR-Fonte referente a pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos sem causa.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior