



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.745725/2019-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.208 – 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.

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

A multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, no caso de falta de retenção ou recolhimento de imposto, visa manter a higidez do recolhimento de IR-Fonte no período estabelecido pela legislação. Em havendo descumprimento da legislação de regência, correta a sua aplicação, mesmo após o encerramento do período.

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\$ 505.816.370,87 incluídos principal, juros de mora, multas isoladas e multas de ofício de 150%.

2. Foram apuradas as seguintes infrações:

i) IRPJ e CSLL: pagamento de despesas não necessárias; notas fiscais inidôneas utilizadas como despesas da atividade (art. 299 do RIR/99);

ii) IRRF: pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos sem causa (art. 61 da Lei nº 8.981/95)

iii) multa isolada por falta de retenção de IR-Fonte: a) notas fiscais inidôneas utilizadas para pagamento de funcionários e administradores da própria empresa; b) reclassificação de despesas de diárias e ajudas de custo (art. 9º da Lei nº 10.426/2002).

3. Cientificada do lançamento, a recorrente observou que *“por questões gerenciais optou pela liquidação dos créditos tributários constituídos a título de IRPJ e de CSLL, acrescidos da multa de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora”*. Assim, impugnou somente *“o crédito tributário constituído a título de IRRF, acrescido da multa de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, bem como a multa por ausência de retenção do IRRF”*.

4. Em complemento, alegou, em síntese: i) tanto a causa como o pagamento dos valores tributados a título de IR-Fonte foram identificados; ii) impossibilidade jurídica de se culminar IRRF de modo concomitante com IRPJ e CSLL apurados a partir da glosa de despesas; iii) não há previsão legal para aplicação de multa isolada pela falta de retenção do IRRF; iv) improcedência da qualificação da multa de 150%; v) decadência para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2014; e vi) subsidiariamente, não incidência de juros sobre multa de ofício.

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a

impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

GLOSA DE DESPESA. CONTRATAÇÃO SIMULADA.

Há que se manter a glosa da despesa se resta demonstrado que elas decorreram de contratações simuladas, realizadas com o fito de dissimular saídas de caixa para outro fim.

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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.

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.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO DE IRRF

Segundo a Solução de Consulta Cosit nº 7, de 2018, a multa por falta de retenção do IR, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, é devida isoladamente, ainda que o tributo tenha sido pago pelo beneficiário do pagamento.

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 postula a realização de diligência para identificação de cobranças de IRPF e penalidades dos beneficiários dos rendimentos que deram origem às cobranças em análise.

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. Tais alegações serão analisadas em detalhe no voto.
9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

10. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.
11. 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) e multa isolada falta de retenção também de IR-Fonte

Preliminares

Decadência

12. Aduz a recorrente que *“Com o cancelamento da qualificação da multa de ofício para 150% (cento e cinquenta por cento), deverá, também, ser observada a regra do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, reconhecendo-se a extinção dos créditos tributários pela decadência. Com efeito, (I) afastando-se a acusação fiscal de prática de condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, (II) tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, e (III) havendo pagamento antecipado, a observância do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional é medida que se impõe.”*

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

Pedido de diligência

14. A recorrente postula a realização de diligência *“para se identificar cobranças de IRPF e penalidades de todos os beneficiários dos rendimentos que deram origem às cobranças, ora guerreadas, para que se apure eventual “bis in idem” vedado pela legislação vigente”*.

15. 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

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).

perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

16. É o caso. O feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento. 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

17. Conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 112-245), 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 qual a JBS é parte; bem como das delações premiadas dos dirigentes e diretores do referido Grupo J&F.

18. 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.

19. Ainda em decorrência das delações premiadas a fiscalização apurou o que segue (e-fls. 126/152):

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.**

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.

20. Nesse contexto, a fiscalização efetuou diversas intimações com vistas a apurar: i) despesas lastreadas por notas fiscais graciosas (e-fls. 159-183; ii) pagamentos de remunerações a funcionários por meio de notas fiscais de pessoas jurídicas (e-fls. 183-193; e iii) pagamentos de remunerações a funcionários sob a forma de reembolso de despesas com diárias e ajudas de custo (e-fls. 193-198).

21. A seguir o detalhamento dos procedimentos adotados pela fiscalização e os fatos apurados em decorrência das intimações/diligências fiscais.

A fiscalização diligenciou **cento e quinze** contribuintes para comprovar idoneidade das despesas. Note-se que a fiscalização, de forma cautelosa, preocupou-se em verificar o real beneficiário do rendimento, tendo em vista o reflexo no IR-Fonte. Veja-se (e-fls. 198-204):

8.1 Despesas desnecessárias

219 – Nos anos-calendário de 2014 a 2016 **diversas notas fiscais inidôneas, sem contrapartida em serviços e mercadorias ou referente a serviços não atinentes ao objeto social da JBS, foram utilizadas pela empresa para abater seu lucro tributável.**

220 – Constatou-se, por meio de auditoria fiscal ou pelo próprio reconhecimento da fiscalizada, uma gama de documentos fiscais que integravam indevidamente a

sua despesa, por representarem gastos gratuitos ou desnecessários à consecução de sua fonte produtiva.

221 – Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, a JBS **reconheceu a impossibilidade de comprovar os efetivos serviços prestados por diversas pessoas jurídicas**, selecionados pela fiscalização dentre os seus fornecedores, e **que foram beneficiados por pagamentos por ela efetuados**. Da mesma forma, em resposta ao Termo de Intimação nº 3, a fiscalizada ampliou o rol de pessoas jurídicas, pretensamente seus fornecedores, que se encontravam nesta situação.

222 – Conforme já dito, todos estes pagamentos ou não tem uma contraprestação em serviços ou os serviços não têm conectividade com o objetivo social da JBS. Ou são pagamentos desnecessários, ou são estranhos à atividade da empresa.

[...]

228 – **A necessidade de comprovar o real beneficiário determinará a imputação do responsável pelo Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF)** sobre ele devido. Embora todos os pagamentos que não tiveram contraprestação em serviços usuais e normais da fiscalizada sejam consideradas despesas desnecessárias, sem previsão legal para a sua dedutibilidade no lucro tributável, **a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRF será determinada pela forma como se deu tal dispêndio**.

[...]

234 – Assim, foram empreendidas **diversas diligências** [total de 115 contribuintes] nos emissores das notas fiscais. Dessa gama de diligências abertas, **cento e dezesseis tiveram a comprovação de utilização de notas fiscais inidôneas**, sem a comprovação dos serviços nelas inseridas em benefício da fiscalizada. Os resultados dessas diligências foram lavrados em Relatórios Fiscais com a conclusão dos trabalhos realizados, com exceção da Mega Impressões e de Isaias Rocha e Souza (ver explicação no parágrafo 289). Cada Relatório Fiscal está sendo apensado ao presente trabalho e uma cópia entregue ao contribuinte. As Empresas incluídas nesta categoria estão abaixo listadas.

234 [sic] – As despesas incorridas com essas pessoas jurídicas e/ou físicas acima referenciadas estão sendo glosadas. Para tanto, foi elaborada a “**PLANILHA Nº 1 - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS – ANOS 2014 A 2016**”. Nesta planilha foram inseridas as datas em que os dispêndios foram contabilizados pela fiscalizada, as datas em que os pagamentos foram efetivados, bem como os seus valores.

235 – [...] **Cada uma das diligências** foi levada à efeito por um Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB, que **buscou junto aos diligenciados os elementos de prova dos serviços prestados e, caso os houvessem, os reais beneficiários dos rendimentos**. Os documentos coletados e as provas levantadas, que embasaram as conclusões dos AFRFBs pela inadmissibilidade das despesas, estão apensados ao presente processo. Os Relatórios Fiscais estão identificados pelos nomes das empresas, cujos custos serão glosados.

22. Note-se que o **auto de infração de IRPJ e CSLL** decorrente das glosas de tais despesas consideradas inidôneas, ao qual se aplicou **multa qualificada de 150%**, foi **liquidado pelo contribuinte**; é dizer, não houve sequer impugnação.

Embora as informações das delações dos diretores do grupo J&F para se chegar ao beneficiário final de tais dispêndios tenham sido utilizadas, a fiscalização explicita que em nenhuma das respostas apresentadas pela JBS houve a vinculação dos dispêndios com políticos ou agentes públicos. Coube, portanto, à fiscalização estabelecer tal vínculo, mediante provas que confirmassem as informações prestadas pelos delatores.

23. Nesse sentido, com vistas a identificar o beneficiário final das despesas

registradas na contabilidade da JBS a fiscalização instaurou **cento e dezesseis diligências**. Em **trinta e nove** casos foi possível determinar os reais beneficiários dos recursos, aos quais foram imputados os ganhos e não se cobrou IR-Fonte da JBS. Em relação às **setenta e sete diligências** que não se identificou o beneficiário final dos rendimentos desviados cobrou-se o IR-Fonte da JBS, conforme “PLANILHA Nº 2 – PAGAMENTOS SEM CAUSA/BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO (e-fls.258-267)”. Veja-se (204/205):

8.1.1 - Despesas desnecessárias - sem causa/beneficiário não identificado

237 – Nesta **busca de beneficiário final**, para os ano-calendário de 2014 a 2016, **foram abertos procedimentos de diligências que envolviam contribuintes cujos recebimentos estavam registrados como despesas na contabilidade da JBS**. Foi averiguado, junto a este grupo de contribuintes, se os recebimentos tinham como contrapartida um serviço prestado para a fiscalizada e se estava relacionado ao objeto social da JBS.

238 – Na medida do possível, foram utilizadas as informações constantes da **delação dos diretores do grupo J&F para se chegar ao beneficiário final de tais dispêndios**. Cabe aqui uma observação, **em nenhuma das respostas apresentadas pela fiscalizada houve a vinculação dos dispêndios com políticos ou agentes públicos. Coube, portanto, à presente fiscalização estabelecer tal vínculo, buscando, no curso das diligências, as provas que confirmassem as informações prestadas pelos delatores.**

239 – De todas as diligências empreendidas em trinta e nove casos foi possível determinar os reais beneficiários dos recursos desviados da JBS. Para estes, as diligências se converteram em fiscalizações e a eles foram imputados os ganhos produzidos pelo estratagema adotado pela JBS e seus pseudo fornecedores. **Para as despesas relacionadas as essas trinta e nove diligências não serão cobrados os IRF requisitados** pelos artigos 674 e parágrafos, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) e 61, da Lei nº 8.981/95.

240 – **No entanto, setenta e sete diligências não chegaram a beneficiário final dos rendimentos desviados. Para estes, os IRFs serão imputados à JBS**. Para tanto, foi elaborado a “**PLANILHA Nº 2 – PAGAMENTOS SEM CAUSA/BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO**”. Nesta planilha foram inseridos os pagamentos direcionados para as setenta e sete pessoas jurídicas e/ou físicas cujos beneficiários finais não foram possíveis determinar.

24. Esses foram os procedimentos adotados pela fiscalização para cobrança do IR-Fonte.

25. A recorrente, após discorrer sobre os requisitos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, no tocante ao IR-Fonte, aduz que “a expressão “causa” deve ser entendida como o desconhecimento do motivo pelo qual se pagou certo valor, impossibilitando a aplicação de outras normas que regem o IR, por não ser possível identificar os requisitos de sua aplicabilidade”.

26. Defende que “a equiparação de “causa ilícita” - não prevista pela lei como aplicação do IRRF, em questão - ao conceito de “inexistência de causa” - este último expressamente previsto no artigo 61 da Lei n. 8.981/95 - nada mais seria do que a aplicação da analogia para se exigir tributo, o que é vedado, expressamente, pelo §1º do artigo 108 do

Código Tributário Nacional. [...] Daí por que, uma vez conhecida a “causa”, ainda que ilícita, não se pode exigir o IRRF, em questão”.

27. Com base nas doutrinas que especifica, resume: *“seja para se evitar o “bis in idem” entre o beneficiário final e a fonte pagadora, em violação ao artigo 154, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil, seja para se evitar a aplicação de analogia, seja para não tornar o artigo 61 da Lei n. 8.981/95 uma norma incompatível com o artigo 3º do Código Tributário Nacional e 118, inciso I, do mesmo Código, deve-se concluir que a licitude da causa há de ser tida como irrelevante para fins de interpretação do artigo 61 da Lei n. 8.981/95”.*

28. Ante tais esclarecimentos, alega que nas colaborações premiadas², *“há elementos que indicam, justamente, o destino dos pagamentos e sua causa, de modo que TODOS os valores tidos como beneficiário não identificado ou sem causa foram devidamente justificados”.* Nessa linha, observa 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”.* Logo:

[...] a fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil deve recair sobre os agentes públicos e parlamentares beneficiários dos rendimentos que, repita-se, estão, sim, identificados nos autos e cujos nomes (pelo menos a grande maioria) já estamparam as “manchetes” da mídia especializada (a propósito, as denúncias e as prisões só foram possíveis a partir da identificação dos beneficiários das “propinas”).

29. Com base em laudo técnico realizado pela auditoria “RVC”, defende haver correlação de *“todos os pagamentos informados no âmbito da delação premiada com os seus respectivos beneficiários (doc. 03 da Impugnação)”.* Para comprovar o alegado, cita como exemplo, dentre outros, os contribuintes: Anello Inteligência Comercial e Serviços S.A. e Araguaia Comercializadora de Energia Elétrica Ltda.

Compulsando o laudo pericial elaborado pela “RVC”, bem como as planilhas que o instruem, é possível identificar exatamente que o referido pagamento da quantia de R\$ 606.000,00 (seiscentos e seis mil reais) à pessoa jurídica **Anello Inteligência Comercial**, realizado em 26/09/2014 (doc. 04 da Impugnação), foi devidamente informado na delação do Sr. Ricardo Saud, mais especificamente no Anexo 26 da colaboração, denominado “Compra de Partidos para Coligação”.

O trabalho pericial identifica, ainda, exatamente, qual é o trecho da colaboração no qual o respectivo pagamento foi informado. No caso do específico exemplo tratado neste parágrafo, é possível observar do laudo pericial que o pagamento de R\$ 606.000,00 (seiscentos e seis mil reais) à empresa Anello Inteligência Comercial foi realizado para custear despesas de campanha de parlamentar, ali indicado.

[...]

² O Supremo Tribunal Federal, em 2017, homologou os acordos de colaboração premiada celebrados pelo Ministério Público Federal com executivos do Grupo J&F Investimentos S.A. nos autos da Petição nº 7003.

Esta mesma situação pode ser observada, por exemplo, do pagamento identificado no item 7 da Planilha nº 2 do Termos de Verificação Fiscal, denominada “Pagamentos sem causa/Beneficiário não identificado”. Confira-se:

ARAGUAIA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELETRICA LTDA	10.516.245/0001-20	255.000,00	80	07/02/2014	392.307,69	137.307,69
--	--------------------	------------	----	------------	------------	------------

Conforme se observa do laudo pericial elaborado pela RVC, o referido pagamento foi realizado em decorrência do “sistema de conta corrente” firmado com os Srs. Lucio Funaro e Eduardo Cunha. A devida identificação deste pagamento pode ser observada às fls. 76 e 112 do Anexo 6 da Colaboração do Sr. Joesley Batista (doc. 05 da Impugnação). [...]

Portanto, nos exemplos mencionados acima, é possível observar que, diferentemente do que entendeu a autoridade administrativa, a causa do pagamento e o seu real beneficiário foram devidamente identificados!

30. Aponta ainda a localização no processo administrativo em que é efetivada a identificação dos beneficiários finais e a respectiva causa de inúmeras notas fiscais/pagamentos considerados pelo TVF, conforme colaboração premiada que especifica (e-fls. 21.294 e seg.).

31. Acrescenta que, no caso concreto, *“não apenas se se qualificou um “bis in idem”, mas, sim um verdadeiro “tris in idem”, duplamente vedado pelo sistema constitucional tributário. [...] sobre os mesmos pagamentos, a carga tributária foi suportada múltiplas vezes, uma glosa na despesa, importando tributação de IRPJ e CSLL e outra no IRRF”*.

32. Com vistas a *“comprovar fortes indícios entre o “bis in idem” entre IRF e IRPF”* cita exemplos de autoridades políticas que teriam sido autuadas pela RFB para exigência de IRPF, o que reforçaria o pedido de diligência.

33. Não assiste razão à recorrente. Explico.

34. 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.

35. Quanto a 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;

36. 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. Este foi o trabalho desenvolvido pela fiscalização. Trata-se de procedimentos distintos.

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

38. 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.

39. 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**.

40. 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**.

41. 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.

42. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres³ 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”.

43. 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.

44. Conforme registra Klaus Tipke⁴, 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.

45. 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.

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).

46. 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.

47. O caso em análise versa sobre a segunda hipótese, pagamento cuja causa não fora comprovada e/ou beneficiário não identificado.

³ 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.

⁴ TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 116

48. 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 pagamento⁵; 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* tampouco *tris in idem*.

49. Também não assiste razão à recorrente ao afirmar que “*a causa do pagamento e o seu real beneficiário foram devidamente identificados*” em relação ao crédito tributário constituído (IR-Fonte). O resultado dos procedimentos instaurados pela fiscalização, citados inclusive pela recorrente em seu recurso voluntário, descontrói tal tese. Veja-se alguns exemplos:

i) Zolkin Inteligência Comercial e Serviços Ltda., antiga **Anello Inteligência Comercial e Serviços S/A** (e-fls. 12.896 e seg.):

1. O sujeito passivo (ZOLKIN) recebeu da JBS S/A o valor líquido de R\$568.731,00 no dia 02/10/2014. Para a comprovação do recebimento, apresentou cópia de extrato bancário. **Apesar de desautorizar a versão apresentada pelo delator Ricardo Saud, NÃO apresentou nenhuma documentação hábil e idônea comprobatória da prestação de serviços de que trata a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e nº 229, de 18/09/2014, no valor de R\$ 606.000,00.**

2. A própria JBS S/A na resposta datada de 15/09/2017, que respondeu ao Termo de Intimação Fiscal nº 03, de 27/06/2017, **informou que NÃO houve a contrapartida em prestação de serviços para o pagamento mencionado no item 1 retro por ela feito para a pessoa jurídica Zolkin Inteligência Comercial e Serviços Ltda., antiga Anello Inteligência Comercial e Serviços S/A.**

[...]

4. Com a documentação apresentada **não é possível identificar o beneficiário final do pagamento mencionado no item 1 retro feito pela JBS S/A para a pessoa jurídica ZOLKIN.**

[...]

6. Restou claro **que o pagamento no valor de R\$ 568.731,00 feito pela JBS S/A para o sujeito passivo (ZOLKIN) correspondente à NFS-e nº 229 não teve em contrapartida a efetiva prestação de serviços em seu proveito** (da JBS S/A).

Sendo assim, o valor correspondente à referida nota fiscal, que foi escriturado pela JBS S/A como despesas pagas a terceiros pela prestação de serviços e deduzido para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve ser glosado para efeito de IRPJ e CSLL, pois **NÃO** é despesa usual, normal e necessária para a operação da empresa.

[...]

⁵ 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.

8. **Comprovou-se tratar-se de pagamento sem causa. Além disso, NÃO houve a identificação do beneficiário final do pagamento mencionado no item 1 retro feito pela JBS S/A para a pessoa jurídica ZOLKIN.** Portanto, também deverá ser feita a exigência tributária do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, em nome da JBS S/A. A situação enquadra-se tanto como pagamento a beneficiário **NÃO** identificado como pagamento sem causa.

9. Eventual crédito tributário que venha a ser constituído em nome da JBS S/A estará sujeito à incidência da multa qualificada na forma do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

ii) **Viscaya Holding Participações, Intermediações, Estruturas e Serviços S/C Ltda. e Araguaia Comercializadora de Energia Elétrica Ltda.** (e-fls. 12.965 e seg.)

49 – Conforme resposta, **não houve a apresentação de elementos probatórios** dos serviços prestados pelas empresas VISCAYA e ARAGUAIA em seu proveito, nem, tampouco, a apresentação do contrato firmado entre a J&F, sua controladora, e as contratadas, ensejador dos pagamentos, na versão apresentada pelo contribuinte. [...]

[...]

52 – Em 24/10/2016 a J&F apresentou sua resposta ao Termo de Intimação nº 1. Ratificou que **os serviços foram contratados e que o objetivo da contratação foi a resolução de inúmeras pendências** decorrentes da incorporação da JBS S.A. e Bertin S.A., ocorrida no ano de 2009.

[...]

53 – No dia 11/11/2016 o contribuinte apresentou o complemento de sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1. Alegou que as empresas J&F e Eldorado foram alvos de busca e apreensão do Ministério Público e da Polícia Federal no curso da operação denominada Greenfield, ocorrida em 05 de setembro de 2016. **Informou que diversos documentos relacionados à prestação de serviços foram arrecadados pela Polícia Federal quando do cumprimento da diligência de busca e apreensão nas sedes das empresas em São Paulo.**

54– Finalizou os seus esclarecimentos informando que até a presente data **a Polícia Federal não havia devolvido os documentos** que seriam encaminhados à fiscalização e que, face ao ocorrido, não poderia atender às nossas solicitações enquanto isto não ocorresse.

[...]

58 – Em 20 de abril de 2017 a J&F apresentou sua resposta. Reiterou que contratou as empresas **VISCAYA e ARAGUAIA para prestarem serviços de consultoria e mediação de seus interesses**, tendo como objetivo a resolução de pendências decorrentes da incorporação da JBS S.A. e Bertin S.A. no ano de 2009.

59 – Informou que não localizou os contratos celebrados e os documentos comprobatórios dos serviços prestados pela ARAGUAIA e VISCAYA, “de forma personalíssimo pelo Sr. Lúcio Funaro”.

60 – Finalmente, informou que **“a empresa ARAGUAIA foi contratada pela J&F, sendo representada pelo Sr. Lúcio Bolonha Funaro, o qual executou os serviços”.**

61 – No dia 03 de maio de 2017 os dirigentes do grupo J&F firmaram um acordo de delação premiada com a Procuradoria da Geral da República (PGR), pelo qual os empresários **reconheceram os repasses indevidos de recursos para políticos e agentes públicos, por meio de suas empresas, para obtenção de vantagens.** Tal acordo foi homologado pelo Ministro Edson Fachin do Supremo Tribunal Federal no dia 11 de maio e seu sigilo foi suspenso no dia 18 do mesmo mês.

[...]

65 – No dia 15 de setembro de 2017 a **JBS** apresentou novo complemento às informações requisitadas no TIF 4. **Informou** que estava entregando a relação com todos os prestadores de serviços, fornecedores, consultores e assessores técnicos e jurídicos que, **embora recebessem recursos, não prestaram o efetivo serviço, referente aos anos-calendário de posteriores a 2012.**

[...]

84 – Portanto, segundo relatado pelo próprio Lucio Funaro, **o contrato serviu para conferir legalidade aos recebimentos de recursos oriundos do grupo J&F**. Foi assinado no final de 2015 ou início de 2016 e somente a sua cópia foi mantida pelos signatários, como forma de evitar perícia.

84 [sic] – Conforme já anteriormente relatado, os recursos saíam das empresas do grupo J&F e beneficiavam empresas de titularidade de Lúcio Funaro ou por ele indicadas.

85 – Neste arranjo, diversos foram os repasses efetuados pelas empresas JBS, J&F, ELDORADO e Flora, todas pertencentes à família Batista, em benefício do grupo de Lúcio Funaro. **Os repasses foram feitos para a empresa VISCAYA, formal e legalmente pertencente ao Sr. Funaro, e para a empresa ARAGUAIA, na qual ele tem preponderância.**

[...]

90 – Portanto, o pagamento despendido para liquidar pretensos serviços que a fiscalizada não comprova a sua efetividade, e mais, admite a sua ilegalidade, não se constitui em despesa dedutível, **tornando-se o pagamento uma mera liberalidade e sem causa justificável.**

iii) **Buriti Comércio de Carnes Ltda.** (e-fls. 13.385)

60. No que tange à natureza tributária dos rendimentos indicados pelas notas fiscais, **não refletem a venda de mercadoria, mas meramente renda paga pelo grupo JBS, e que a operação realizada não passou de uma fraude para burlar o Fisco.**

61. Comprovado que o valor pago ao contribuinte através de notas fiscais frias de venda de mercadoria, constituiu-se, na verdade, de remuneração outra, diversa de atividade comercial/industrial, verifica-se a realização de operação simulada com o intuito doloso de modificar as características do fato gerador da obrigação tributária, deve-se desconsiderar o suposto negócio jurídico realizado, a compra de mercadoria.

62. A comprovação material da simulação, no presente caso, é produzida pela afirmação dos colaboradores da JBS de **que operação de compra de gado não existiu agregada pelo Memorando do MAPA de que assevera que não houve a entrada de mercadorias provenientes do contribuinte,** no período relativo às notas fiscais em estabelecimento da JBS S/A.

63. A auditoria concluiu então que comprovada **está a inexistência da operação de venda de mercadoria,** tratando-se tão somente de uma simulação, que encobertou o recebimento de valores do grupo JBS.

iv) **ATP – Assessoria Técnica de Publicidade Ltda.** (e-fls. 13.232)

2.1.3. Restou claro **que os pagamentos feitos pela JBS S/A para a ATP discriminados nas notas fiscais apresentadas não tiveram em contrapartida a efetiva prestação de serviços em seu proveito (da JBS S/A)**. Sendo assim, os valores dos pagamentos mencionados no item 1.11, que foram escriturados pela JBS S/A como despesas pagas a terceiros pela prestação de serviços e deduzidos para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devem ser glosados para efeito de IRPJ e CSLL, pois **NÃO** são despesas usuais, normais e necessárias para a operação da empresa.

[...]

2.1.5. À luz dos documentos e esclarecimentos analisados **não foi possível comprovar que o beneficiário final dos recursos dos pagamentos feitos pela JBS S/A para a ATP discriminados nas notas fiscais apresentadas foi o Senador ANTÔNIO CARLOS**, conforme relatado pelo **SR RICARDO SAUD** – ex-Diretor de Relações Institucionais da J&F, através do seu Termo de Colaboração Premiada, Anexo A-26 – PR –ANTÔNIO CARLOS - SENADOR. Sendo assim, estes pagamentos efetuados pela **JBS S/A** também ficam sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte - IRRF, pois o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 determina que, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa serão tributados à alíquota de 35%.

50. Como se vê, a fiscalização aprofundou as investigações na tentativa de comprovar tanto a idoneidade das despesas (causa) quanto identificar o beneficiário final dos pagamentos.

51. A recorrente elenca ainda no recurso voluntário (e-fls. 21.294 e seg.) uma série de empresas, nas quais, segundo seu entendimento, consta do processo administrativo a identificação do beneficiário e a respectiva causa de inúmeras notas fiscais consideradas pelo TVF. Veja-se:

Intermediário	Indicação do beneficiário final e causa pela recorrente (e-fls.)	Procedimento fiscal (e-fls.)
14 Bis Comercial e Filmes Ltda.	8.710 (Não cobrança de IR-Fonte)	12.653
Advocacia Machado Filho	8.713, 10.298, 10.300 A 10.303	12.734
Advocacia Rubens Ferreira e Vladimir Oliveira da Silva	8.709	12.755
Alves Andrade e Oliveira Advogados Associados EPP	8.711 (Não cobrança de IR-Fonte)	12.846
ATP Assessoria Técnica de Publicidade Ltda.	8.711	13.232
Bentes e Bentes Advogados Associados	8.710	13.376
Buriti Comércio de Carnes	8.952 a 8.953	13.385
Campus Centro de Estudos e Pesquisa de Opinião	8.710 (Não cobrança de IR-Fonte)	13.429
Casa de Cinema Fimes Ltda. ME.	8.710 (Não cobrança de IR-Fonte)	13.517
CB Consultoria Empresarial	8.710	13.524
Consultoria e Pesquisa Técnica Ltda.	8.711 (Não cobrança de IR-Fonte)	13.570
Ecoar Agência de Notícias e Marketing	8.714 (Não cobrança de IR-Fonte)	14.028
Fields Comunicação Ltda.	8.712	14.275
GPS Comunicações	8.710 (Não cobrança de IR-Fonte / IRPJ / CSLL)	258
Henvil Transportes Ltda.	8.710	14.599
Holanda Videomaker Produtora	8.713	14.608
IBOPE Inteligência Pesquisa e Consultoria	8.710, 8.711 (Não cobrança de IR-Fonte)	14.627
João Leite Advocacia	8.713	14.683
KJ Administração e Participações	8.712	14.862
LCC7 Tecnologia e Locação Ltda.	8.712	14.870
Makplan Administrações e Participações	8.709	15.030
Mindex Holding	8.714	15.477
Montesano Filmes Ltda.	8.711	15.596
Ocean Links Solutions Ltda.	8.711	15.849
Quiron Tecnologia	8.712	16.088
Rico Táxi Aéreo Ltda.	8.709	16.196
Sall Soluções em Informática Ltda.	8.712	16.289
Seven Desenvolvimento de Softwares Ltda.	8.712	16.641
Shout Agência de Publicidade	8.711	16.651
TPL3 Transporte e Logística	8.713	16.876
Zoltec Serviços Administrativos	8.714	17.289

52. Compulsando os autos, verifica-se que o quadro acima elenca uma amostra dos procedimentos fiscais instaurados pela fiscalização, como dito antes, para comprovar tanto a idoneidade das despesas quanto a efetividade da prestação do serviço - comprovação da causa - bem como o beneficiário final do pagamento.

53. Ao confrontar os fornecedores (intermediários) constantes da planilha 2 **“Pagamento sem causa/beneficiário não identificado”** cujo valor autuado foi R\$76.628.757,12 (e-fls. 267 e 87 - auto de infração), com os respectivos procedimentos fiscais instaurados pela fiscalização (e-fls. 12653-17350), que inclui a amostra elencada no quadro acima, verifica-se que a fiscalização, de forma cautelosa, não se pautou somente nas delações premiadas; pelo contrário, os referidos procedimentos fiscais explicitam o esforço e cautela na busca da comprovação da efetividade da prestação do serviço (causa do pagamento) e do beneficiário final.

54. A comprovação dessa cautela fica evidente ao constatar que a fiscalização não lançou IR-Fonte em determinados casos elencados pela recorrente (laudo pericial da RVC) como se tributados fossem - *14 Bis Comercial e Filmes Ltda., Alves Andrade e Oliveira Advogados Associados EPP, Campus Centro de Estudos e Pesquisa de Opinião, Casa de Cinema Filhos Ltda. ME., Consultoria e Pesquisa Técnica Ltda., Ecoar Agência de Notícias e Marketing, GPS Comunicações, IBOPE Inteligência Pesquisa e Consultoria* - em razão da identificação do beneficiário final. Veja-se:

14 Bis Comercial e Filmes Ltda. (e-fls. 12657)

3 – CONCLUSÃO

15. Por todo exposto, verificou-se que o pagamento efetuado pela JBS em favor da 14 Bis Comercial e Filmes Ltda, relativo a nota fiscal nº 535, de 27/08/2014, no valor de R\$555.000,00, **teve como contrapartida serviços prestados para a campanha eleitoral de Eunício de Oliveira.**

16. Esse fato ratificou a informação prestada pela JBS, pagadora da nota fiscal emitida pela diligenciada, de que o pagamento não teve como contrapartida a efetiva prestação de serviços em favor da JBS.

Alves Andrade e Oliveira Advogados Associados EPP (e-fls. 12.856)

19. Como relatamos acima, o contribuinte ALVES ANDRADE E OLIVEIRA ADVOGADOS ASSOCIADOS não prestou qualquer serviço à empresa JBS S/A ou à qualquer outra empresa do grupo. **A Nota Fiscal nº 1579, que em 03/09/2014 foi substituída pela Nota Fiscal nº 1681, refere-se, portanto, aos serviços prestados para o Sr. Henrique Eduardo Lyra Alves**, o qual era candidato a governador do Estado do Rio Grande do Norte na campanha eleitoral em 2014, ou seja, para pessoa diversa da que consta no documento fiscal.

Ecoar Agência de Notícias e Marketing (e-fls. 14.037)

3. O sujeito passivo (ECOAR) comprovou que os serviços relacionados aos dois pagamentos feitos pela JBS S/A acima mencionados referem-se à campanha de Robinson Mesquita de Faria ao governo do estado do Rio Grande do Norte em 2014, mediante apresentação do Contrato de Prestação de Serviços firmado em 09/07/2014.

[...]

5. O beneficiário final dos pagamentos feitos pela JBS S/A, mencionados no item 2 retro, é Robinson Mesquita de Faria, CPF nº 157.050.994-87.

55. 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 apresentou elementos probatórios para infirmar o apurado.

56. A recorrente cita ainda como indício a comprovar a tese do *bis in idem* entre o IR-Fonte e o IRPF autos de infração que teriam sido lavrados contra os Senadores da República Eunício Oliveira e Renan Calheiros. Aduz que tais autos decorreram da delação premiada de Ricardo Saud, conforme consta dos autos. Veja-se:

Aliás, para se comprovar fortes indícios entre o “bis in idem” entre IRF e IRPF, deve-se levar em conta que, às fls. dos autos, nota-se que, segundo a colaboração premiada do Sr. Ricardo Saud, um dos beneficiários finais dos valores tido como “benefício não identificado” foi o Excelentíssimo Senhor Senador da República Eunício Oliveira. Veja-se (fl. 8710):

“Notas fiscais: 2 milhões em 02.09.2014 - **CB Consultoria Empresarial (NF 046)**; 2 milhões em 09.09.2014 - **Henvil Transportes Ltda (NF 115)**; 2 milhões em 01.10.2014 - **Bentes e Bentes Advogados Associados (NF 0296)**

Dinheiro em espécie: 980.602,00 entregue por André Gustavo Vieira da Silva.

Eunício Oliveira: 6 milhões

Propina dissimulada como doação oficial: 2 milhões em 05.09.2014 para PMDB nacional, carimbados para Eunício Oliveira; 682 mil em 07.10.2014 para o PMDB nacional, carimbados para Eunício Oliveira.

Notas fiscais: 445 mil em 02.09.2014 - **Casa de Cinema Filmes Ltda. (NF 051)**; 555 mil em 02.09.2014 - **14 Bis Comercial e Filmes Ltda. (NF 535)**; 2 milhões em 02.09.2014 **Campus Centro de Estudos (NF 051)**

Dinheiro em espécie: 318 mil entregue por André Gustavo Vieira da Silva.

Renan Calheiros: 9,919 milhões

Propina dissimulada como doação oficial: 1 milhão em 14.07.2014 para o PMDB de Alagoas, carimbado para Renan Calheiros; 300 mil em 02.10.2014 para o PMDB de Sergipe, por ordem de Renan Calheiros; 500 mil em 02.10.2014 para o PMDB do Amapá, por ordem de Renan Calheiros; 455.572,85 em 17.10.2014 para o PMDB Nacional, carimbados para Renan Calheiros; 500 mil em 02.10.2014 para o PTB da Paraíba, por ordem de Renan Calheiros; 300 mil em 02.10.2014 para o PT do B Nacional, por ordem de Renan Calheiros.

Notas fiscais: 900 mil em 18.06.2014 - **GPS Comunicação (NF 0012)**; 300 mil em 21.07.2014 - **IBOPE Inteligência, Pesquisa e Consultoria - (NF 14.247)**; 800 mil em 06.08.2014 - **GPS Comunicação (NF 0013).**”

57. Novamente equivocava-se a recorrente. Verifica-se que dentre as pessoas jurídicas citadas acima, constam: 14 Bis Comercial e Filmes Ltda., Campus Centro de Estudos, Casa de Cinema Filmes Ltda., IBOPE Inteligência, Pesquisa e Consultoria e GPS Comunicação. Note-se que tais pessoas jurídicas não figuram na planilha 2 “**Pagamento sem causa/beneficiário não**

identificado”, conforme já elencado neste voto. É dizer, nesses casos o Fisco, em razão de identificar o beneficiário final, não lançou o IR-Fonte.

58. Por outro lado, no caso das pessoas jurídicas CB Consultoria Empresarial Ltda. (e-fls. 13.524), Bentes e Bentes Advogados Associados (e-fls. 13.376) e Henvil Transportes Ltda. (e-fls. 14.599), em razão da não identificação do real beneficiário final, tal qual nos casos acima, lançou-se o IR-Fonte.

59. Como se vê, tais fatos além de comprovar a ausência de *bis in idem*, comprovam ainda a cautela da fiscalização tanto na investigação quanto na tributação, ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente.

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

61. Ante o exposto nego provimento à matéria.

IR-Fonte: multa por falta de retenção de imposto de renda

62. A fiscalização aplicou a multa isolada de 150% prevista no art. 9º, da Lei 10.426/2002, com nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007, em razão da falta de retenção do IR-fonte em decorrência das seguintes irregularidades: pagamento de PLR (Participação nos Lucros e Resultados), diárias e ajudas de custo em desacordo com a legislação de regência; pagamento de empregados via notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas.

63. Conforme consta do TVF, as irregularidades apuradas pela fiscalização nos pagamentos efetuados pela recorrente foram precedidas de diversas diligências e minuciosa investigação. Veja-se (e-fls. 207-231):

8.2 - Pagamentos de Renda a Empregados e Diretores por meio de PJ

252 – No curso da presente fiscalização, constatamos que diversos empregados e diretores da JBS receberam nos anos de 2014 a 2016 recursos por meio de notas fiscais emitidas por Pessoas Jurídicas. Para a maioria desses empregados, a JBS informa que os rendimentos são incentivos denominados PLRs – Participação nos Lucros e Resultados a que os seus empregados teriam direito. Em outros casos, os valores recebidos por meio de Notas Fiscais emitidas por pessoas jurídicas não foram enquadrados nesta categoria de renda. Vamos segregar esses pagamentos em duas categorias: Pagamentos de renda a empregados e diretores por meio de PJ – PLRs; e Pagamentos de renda a empregados e diretores por meio de PJ – Outras remunerações.

8.2.1 - Pagamentos de Renda a Empregados e Diretores por meio de PJ - PLRs

255 – Os 50 funcionários agraciados com os repasses e as pessoas jurídicas emitentes das notas fiscais que os acobertaram, referente aos fatos ocorridos nos anos-calendário de 2014 a 2016, vão abaixo relacionados:

[...]

258 – Portanto, necessário foi averiguar se os repasses efetuados atendiam as condições para se enquadrarem como participações nos lucros e resultados. Para tanto **foram abertas diligências nas pessoas jurídicas emissoras das notas fiscais e nas pessoas físicas, receptoras finais dos recursos, bem como requisitado junto à JBS as cópias das fichas funcionais e dos acordos coletivos de trabalho celebrados entre a fiscalizada e seus empregados.**

259 - Cada conjunto de diligência, empreendida contra o beneficiário do recurso e no emissor da nota fiscal que o acobertou, foi levada à efeito por um Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB. De posse de todo o material coletado, foi procedida uma análise da plausibilidade da alegação da fiscalizada, que afiança tratar-se de verba paga em função de programa de participação nos lucros e resultados (PLR). **As conclusões exaradas em Relatórios Fiscais demonstram que os repasses efetuados pela JBS a seus funcionários, amparados por notas fiscais de pessoas jurídicas, não podem ser classificadas como PLR pois ferem as condições impostas pela Lei nº 10.101/2000.**

[...]

261 – **Ficou demonstrado que as condições impostas pela Lei nº 10.101/2000, não foram atendidas.** Principalmente no que tange o seu § 2º, do artigo 3º, do referido diploma legal, que veda expressamente o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de verbas a título de PLR mais de duas vezes no mesmo ano civil ou em periodicidade inferior a um trimestre civil.

[...]

268 – Portanto, **o Imposto de Renda incidente sobre esses repasses não serão cobrados da JBS e sim de seus recebedores, pessoas físicas.** Este procedimento decorre da natureza de antecipação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e, além de legal, é uma homenagem à racionalidade, pois **cobra-se de seu devedor final.**

269 – O imposto de renda constituído na pessoa física, beneficiária final dos repasses efetuados pela JBS, **não desobriga a fiscalizada, no entanto, da multa isolada pela falta da retenção do IRE, como determinado no artigo 9º, da Lei 10.426/2002, com nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007** [...].

[...]

277 – Na apuração da penalidade devida, confeccionamos a “**PLANILHA Nº 3 – RELAÇÃO DOS COLABORADORES x PJ – ANOS-CALENDÁRIO DE 2014 A 2016**”, onde foram inseridos os funcionários da empresa agraciados com os pseudos PLRs, as empresas que cederam notas fiscais para acobertar os pagamentos, as datas das contabilizações e dos pagamentos. Confeccionamos igualmente a “**PLANILHA Nº 4 – CÁLCULO DA MULTA DEVIDA SOBRE RENDA**”, onde foram calculados os valores dos impostos que deixaram de ser retidos e, em decorrência, o montante da multa a ser aplicada. Esclareça-se, por oportuno, que todos os beneficiários dos rendimentos se encontram na faixa de tributação de 27,5% da tabela progressiva, conforme pode ser comprovado nos Relatórios apensados ao presente processo. Quanto as deduções a que teriam direito, estas já foram abatidas dos rendimentos anteriormente declarados¹⁶⁷.

8.2.2 – Pagamentos de Renda a Empregados e Diretores por meio de PJ – Outras Remunerações

292 - Nos anos-calendário de 2014 a 2016, **notas fiscais emitidas** pelas empresas DJC Consultoria, MFDLN Consultoria Empresarial, Balluarte Consultoria Empresarial e

Adamant Engenharia foram utilizadas pela JBS **para repassar valores a funcionários das empresas** S.A. Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor (VIGOR) e JBS Foods S.A. (antiga SEARA Alimentos Ltda.).

293 – A empresa Vigor, à época, fazia parte do grupo J&F, assim como a empresa Seara Alimentos [...]

[...]

295 – Os funcionários agraciados com os repasses e as pessoas jurídicas emitentes das notas fiscais que os acobertaram, referente aos fatos ocorridos nos anos-calendário de 2014 a 2016, vão abaixo relacionados:

[...]

297 - **Cada conjunto de diligência, empreendida contra os emissores das notas fiscais e nos seus sócios, empregados** da empresa Vigor e da Seara, foi levada a efeito por um Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB. De posse de todo o material coletado, foi procedida uma análise da plausibilidade da alegação da fiscalizada, que afiança tratar-se de prestadores de serviços regularmente contratados.

298 – **Constatou-se o que já citamos acima, que os Srs. [...] são/foram funcionários celetistas das empresas Vigor e Seara e receberam renda por meio de notas fiscais de pessoas jurídicas.**

[...]

303 - Caberá, em consequência, a sua **imputação como rendimento ao seu real recebedor, sendo acrescido àqueles já declarados para apuração do novo Imposto de Renda devido pela Pessoa Física nas suas declarações de ajuste** dos anos-calendário de 2014 a 2016, conforme o caso. Portanto, o Imposto de Renda incidente sobre esses repasses não serão cobrados da JBS e sim de seus recebedores, pessoas físicas. Este procedimento decorre da natureza de antecipação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

304 – O imposto de renda constituído na pessoa física, beneficiária final dos repasses efetuados pela JBS, **não desobriga a fiscalizada, no entanto, da multa isolada pela falta da retenção do IRRF, como determinado no artigo 9º, da Lei 10.426/2002, com nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007.**

[...]

8.3 – Pagamentos de Renda sob a Forma de Ajuda de Custos e Diárias

314 – Por meio das DIRFs – Declarações do Imposto de Renda na Fonte, entregues pela fiscalizada para os anos de 2013 a 2017, a JBS informou o **repasso para os seus altos funcionários de verbas isentas de tributação, sob a forma de ajuda de custos e diárias**. Os funcionários agraciados com tais verbas estão abaixo relacionados:

[...]

318 – Para um melhor esclarecimento sobre a natureza das verbas repassadas, além das informações requisitadas junto à JBS, também **foram abertas 21 fiscalizações contra os citados empregados**. Cada fiscalização ficou a cargo de um Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que procurou elementos que validassem as alegações da JBS sobre a natureza dos pagamentos.

319 - De posse de todo o material coletado, foi procedida uma análise da plausibilidade da alegação da fiscalizada, que afiança tratar-se de verba paga em função de diárias e ajuda de custos. **As conclusões exaradas em Relatórios Fiscais demonstram que os repasses efetuados pela JBS a seus funcionários não podem ser classificadas como diárias e ajuda de custos pois não atendem as condições impostas pela Lei nº 7.713/88.**

320 – **No curso da fiscalização, ficou demonstrado que a JBS não conseguia comprovar documentalmente as despesas incorridas pelos funcionários em suas**

viagens. Não conseguiu, igualmente, esclarecer quais eram os critérios para valorar as diárias pagas.

321 – Os Relatórios Fiscais e os documentos que os embasaram estão apensados ao presente processo. Cada Relatório está designado pelo nome do funcionário recebedor do recurso. **A análise dos documentos obtidos contradiz a versão da fiscalizada de que as verbas recebidas são isentas de tributação. Ficou cabalmente demonstrado de se tratar de salários disfarçados de diárias e ajuda de custos.**

[...]

325 – Como se vê, os valores recebidos pelos 21 diretores e gerentes da JBS, sob a forma de ajudas de custo e diárias, são verbas remuneratórias. **Caberá, em consequência, a sua imputação como rendimento tributável ao seu real recebedor, sendo acrescido àqueles já declarados para apuração do novo Imposto de Renda devido pela Pessoa Física nas suas declarações de ajustes dos anos-calendário de 2014 a 2016.**

326 – O imposto de renda constituído na pessoa física **não desobriga a fiscalizada, no entanto, da multa isolada pela falta da retenção do IRF, como determinado no artigo 9º, da Lei 10.426/2002, com nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007** [...].

[...]

334 – Na apuração da penalidade devida, confeccionamos a **PLANILHA Nº 5 – DEMONSTRATIVO DA MULTA – DIÁRIAS AJUDAS DE CUSTO**”, onde foram calculados os valores dos impostos que deixaram de ser retidos e, em decorrência, o montante da multa a ser aplicada. As informações inseridas na referida planilha foram retiradas da resposta ao TIF 25 (item 1) e dos Relatórios produzidos por diversos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Esclareça-se, por oportuno, que todos os 21 beneficiários dos rendimentos se encontram na faixa de tributação de 27,5% da tabela progressiva, conforme pode ser comprovado nos Relatórios apensados ao presente processo. Quanto as deduções a que teriam direito, estas já foram abatidas dos rendimentos anteriormente declarados.

64. A recorrente não questiona o mérito das irregularidades apuradas. Por outro lado defende que a redação atual do artigo 9º da Lei n. 10.426/2002 não permite a tributação no caso em concreto.

65. Segundo a recorrente, ao analisar o “artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, percebe-se que a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 faz referência exclusivamente à penalidade prevista no inciso I do caput do art. 44. Isto é, o legislador restringiu a penalidade do artigo 9º à multa do inciso I do art. 44. Isso significa que a penalidade aplicável é apenas aquela da multa de ofício conjunta com o tributo devido (inciso I do art. 44).

66. Ou seja, a multa somente é devida quando acompanhada do tributo, o que não ocorre no caso concreto, haja vista que a fonte pagadora não é responsável pelo tributo após o término do ano-calendário, nos moldes do item 16 do Parecer Normativo 01 de 24 de setembro de 2002 [...].

67. Por fim, registra que “as pessoas físicas, que receberam a PLR, as diárias e as ajudas de custo, sofreram a lavratura de autos de infração [...], justamente para formalizar a exigência do IRPF sobre o respectivo montante pago pela Recorrente, inclusive acrescido da multa de ofício qualificada, a revelar que a multa imposta à Recorrente também é indevida por ensejar dupla penalidade do mesmo fato (o não pagamento do IR não pode ensejar concomitante punição de pessoas físicas e fonte pagadora).

68. Novamente não assiste razão à recorrente. Vejamos a legislação sobre o tema.

Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002.

Art. 9º **Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
([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; ([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](#))

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

70. Ocorre que o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 com alteração dada pela Lei nº 14.689/23 assentou que em vez de ser duplicada a multa de 75% passa a ser majorada em 100% e 150%, nas hipóteses que especifica, o que pode atrair a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme veremos em detalhe, mais adiante.

71. Tal qual a multa isolada de IRPJ/CSLL, essa multa visa manter a higidez do recolhimento de IR-Fonte no período estabelecido pela legislação. Em havendo descumprimento da legislação de regência, correta a sua aplicação, mesmo após o encerramento do período.

72. Nesse sentido caminha a jurisprudência desta Turma, conforme acórdão da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, e também da Câmara Superior. Veja-se:

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

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007

IRRF. MULTA ISOLADA. FONTE PAGADORA. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA. AUSÊNCIA DE REVOGAÇÃO.

A nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1.966, dada pela Medida Provisória 351 de 2.007, convertida na Lei 11.488 de 2007, não revogou a aplicação da multa de ofício isolada na hipótese de falta de retenção de IRRF pela fonte pagadora. Assim, permanece sujeita à multa isolada prevista no artigo 9º da Lei n. 10.426/2002 a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento. (Acórdão nº 1201-005.705, de 14/12/2022. Relatora: Thais De Laurentiis Galkowicz)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste. (Acórdão nº 9101-004.755, de 05/02/2020. Relatora: Viviane Vidal Wagner)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO FEITO À PESSOA FÍSICA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A Lei nº 11.488/2007 não revogou, ao contrário, reafirmou que a falta de retenção, pela pessoa jurídica, do imposto de renda incidente sobre pagamentos feitos a pessoa física pela prestação de serviços sujeita-se à multa de 75% (ou de 150%, em caso de evidente intuito de fraude) calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser retido, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002. (Acórdão nº 9101-005.276, de 01/12/2020. Relatora: Andréa Duek Simantob)

73. Por fim, cumpre esclarecer que o fato de os beneficiários dos pagamentos terem sido tributados na declaração de ajuste anual, não significa dupla penalidade decorrente do mesmo fato gerador. A tributação do beneficiário é decorrente de fato gerador próprio, qual seja, auferir renda. No caso em análise, o fato gerador da multa isolada - e não do tributo - é a falta de retenção. Como se vê trata-se de fatos gerados distintos. Quanto à qualificação ou não da multa, está jungida à conduta praticada por ambos os contribuintes, conforme autorização legal.

74. Nestes termos, nego provimento à matéria, por entender devida a multa isolada em razão da falta de retenção do IR-fonte. Em relação ao percentual (75%, 100% ou 150%) analiso no tópico seguinte.

Multa majorada (qualificada).

75. Sustenta 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 IRRF à alíquota de 35%; (III) incidência do IRRF de forma exclusiva, ou seja, de modo que não poderá ser considerada na apuração do reajuste anual do IRPJ; e, ainda, (IV) a cobrança de multa isolada pela suposta ausência de retenção do IRRF”*.

76. 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”*.

77. Em relação à multa por ausência de retenção do IR-Fonte defende o cancelamento da qualificação 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.

78. 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%”*.

79. Defende, 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”*.

80. 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”*.

81. Não assiste razão à recorrente.

82. 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.

83. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo⁶ 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 2⁷.

84. 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%;
- 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)

⁶ 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.

⁷ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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 [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

85. 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% 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.

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;

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.

86. 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.

87. 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)

88. 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 Greco⁸ 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)

89. Cezar Roberto Bitencourt⁹, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes 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* é 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)

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

90. 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.

91. 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.

92. Como observa Leandro Paulsen¹⁰, 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)

93. 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.

94. 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 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.

95. 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.

96. 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 defesa¹¹.

97. 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

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

¹¹ 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.). [...]”.

conluio.

98. 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)

99. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou as multas em razão da utilização de notas fiscais de pessoas jurídicas inidôneas para retirar recursos da empresa, utilização de notas fiscais de pessoas jurídicas para acobertar repasses de valores a seus diretores e gerentes, bem como conluio com fornecedores e empregados, conforme comprovado nos autos. Veja-se:

247 – **A utilização de notas fiscais de pessoas jurídicas, sabidamente inidôneas pela fiscalizada**, como forma de retirar recursos da empresa, demonstra a clara intenção da JBS em burlar o fisco. A lesão aos cofres públicos fica evidente quando tais rendas se revestem fraudulentamente de despesas operacionais da sociedade, capaz, portanto, de reduzir o lucro tributável.

274 – A utilização de notas fiscais de pessoas jurídicas para **acobertar repasses de valores a seus diretores e gerentes** demonstra a clara intenção da JBS em burlar o fisco. A lesão aos cofres públicos fica evidente quando tais rendas se revestem fraudulentamente de despesas operacionais da sociedade, capaz, portanto, de reduzir o lucro tributável sem gerar obrigações trabalhistas e previdenciárias.

275 – Neste arranjo, a **conivente participação de seus empregados** fica patente. Sem **um conluio entre as partes seria impossível tocar tal empreitada**, uma vez que os beneficiários dos rendimentos eram, em grande parte dos casos, sócios das empresas que forneceram as **notas fiscais inidôneas utilizadas para os camuflar, o que possibilitou uma menor tributação sobre os ganhos**.

331 – **O mascaramento de parcela do salário sob a forma de diárias e ajudas de custo demonstra a clara intenção da JBS em burlar o fisco**. A lesão aos cofres públicos fica evidente quando a errônea classificação dos rendimentos possibilitou a redução do IRPF devido pelo empregado e das obrigações trabalhistas e previdenciárias devidas pela JBS.

373 – **A utilização de notas fiscais sabidamente inidôneas como forma de desviar recursos da empresa e reduzir seu lucro contábil, 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 despesas da atividade 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 fornecedores.**

100. 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.

101. Quanto às 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.

102. Em ambas impera o princípio da legalidade. É dizer, 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*”.

103. 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 e da multa isolada majorada referente à falta de retenção do IR-fonte devem ser reduzidos para 100%.

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. Em relação à decadência, a recorrente observa que com “(I) com o cancelamento da qualificação da multa de ofício para 150%; (II) havendo pagamento antecipado, e (III) tendo em vista que o auto de infração foi lavrado 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 repetitivos¹² (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 CTN¹³). 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**.

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.

¹² 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)

¹³ 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 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 10/01/2014 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.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

112. Sustenta o recorrente, que *“a cobrança dos juros de mora, em matéria tributável, somente pode ocorrer sobre os seguintes montantes: (i) Tributos (indubitavelmente, obrigação principal) ou (ii) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal. Logo, não tem fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido”*.

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

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

114. 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 e da multa isolada referente à falta de retenção do IR-fonte.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior