



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.747078/2019-03
ACÓRDÃO	1101-002.080 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	J&F INVESTIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CONTRATAÇÕES SIMULADAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS

Há que se manter a glosa da despesa se resta demonstrado que ela decorre de contratações simuladas, com o fito de dissimular pagamentos para outros fins que não os informados na escrituração contábil e na documentação que a lastreia.

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

O 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.

PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO SEM CAUSA. NATUREZA TRIBUTÁRIA.

A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento associada a uma substituição tributária.

O art. 61 da Lei 8.981/95 encontra seu fundamento de validade no parágrafo único do art. 45 do CTN, sendo perfeito o enquadramento nele, quando a real causa de pagamentos ou seu beneficiário é dissimulado por meio de contratos simulados.

PAGAMENTO SEM CAUSA. REFLEXOS NO BENEFICIÁRIO.

Afasta o bis in idem a comprovação da causa, que pode também provar o oferecimento da receita correspondente pelo beneficiário.

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

O 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. QUALIFICADA.

Verificada a simulação na contratação de pessoa jurídica, para dissimular pagamentos à pessoa física, é aplicável a multa isolada qualificada por falta de retenção do IRPF sobre os pagamentos feitos.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para: i) cancelar os autos de infração de IRPJ

e CSLL, bem como as respectivas multas, em razão dos tributos pagos no exterior, conforme Relatório de Diligência; e ii) reduzir a multa isolada de IR Fonte e a multa de ofício de IR Fonte, ambas qualificadas, ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário protocolado pelo contribuinte e responsáveis solidários (efls. 6927/6976) contra acórdão da DRJ, efls. 6861/6896, que julgou improcedente impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte (efl. 6610/6653), contra auto de infração (02/55) lavrado e e lastreado em Termo de Verificação Fiscal (efls.59/147) que gerou crédito tributário de IPRJ do ano calendário de 2014, 2015 e 2016.

Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pela contribuinte, em face dos auto de infração de:

a) **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ** (a fls. 2 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 28.548.333,43, referente ao fato gerador anual de 2014 (lucro real anual), como também, reduzidos os prejuízos fiscais de 2015 e 2016, sendo assim descrito o fato apurado:

“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS

Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo.”.

b) **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL** (a fls. 20 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 10.277.400,02, referente ao fato gerador anual de 2014 (lucro real anual), como também, reduzidos os prejuízos fiscais de 2015 e 2016, sendo assim descrito o fato apurado:

“CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo.”.

c) **Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF** (a fls. 38 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 52.661.846,95, referente a fatos geradores de 2014 a 2016, sendo assim descrito o fato apurado:

“IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - APURAÇÃO REFLEXA

INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) a beneficiário(s) não identificado(s), pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s):...”.

d) **Multa Isolada por Falta de IRRF** (a fls. 51 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 4.656.547,50, referente a fatos geradores de 2014 a 2016, sendo assim descrito o fato apurado:

“MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA

Multa devida em decorrência de falta de retenção do Imposto de Renda.”.

Cientificada do lançamento em 04/12/2019 (Termo a fls. 6599), a contribuinte apresentou a impugnação a fls. 6610 e segs., em 01/01/2020 (Termo a fls. 6608), na qual aduz as seguintes razões de defesa:

“II – DO DIREITO

II.1 DA COLABORAÇÃO DOS EXECUTIVOS DO GRUPO J&F

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

(...)

Na Petição no 7003 apresentada no E. Supremo Tribunal Federal, a Procuradoria-Geral da República reconheceu, expressamente, “ineditismo de muitos dos temas trazidos pelo colaboradores, atualidade das ilicitudes reportadas e grande utilidade dos elementos de corroboração trazidos tanto para investigações em curso como para novas frentes relevantes de

apuração”, não oferecendo denúncia em face dos colaboradores, conforme assegurado pelo §4o do artigo 4o da Lei no 12.850/2013.

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

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

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

A análise séria e criteriosa (sem preconceito) dos elementos de prova constantes da colaboração premiada dos executivos da J&F revela que a participação das empresas do Grupo J&F (como é o caso da Impugnante)

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

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, e como também é público e notório, **o Ministério Público Federal e a Impugnante firmaram acordo de leniência, conforme o disposto no artigo 16 da Lei no 12.846/2013. Tal como o acordo de colaboração premiada, a identificação da origem dos recursos e dos beneficiários dos fatos delatados também é condição para a formalização do acordo de leniência (inciso I do artigo 16 da Lei no 12.846/2013).** Além de corroborar os acordos de colaboração premiada e enfatizar a colaboração com as investigações dos fatos delatados, fornecendo provas, documentos, depoimentos, informações, indícios e identificando a origem

dos recursos e os beneficiários, e terem sido impostas diversas outras medidas restritivas de direitos, a Impugnante se comprometeu, ainda, a pagar o valor de R\$ 10.300.000.000,00 (dez bilhões e trezentos milhões de reais) a título de multa e valor mínimo de ressarcimento, sendo que R\$ 1.750.000.000,00 (um bilhão, setecentos e cinquenta milhões de reais) será destinado à União.

Diante da situação fática posta nos autos, e considerando-se, principalmente, os compromissos assumidos no âmbito dos acordos de colaboração premiada e do acordo de leniência, somados às multas (pesadíssimas!) que deverão ser pagas, é inquestionável o fato de que as empresas do Grupo J&F (incluindo a Impugnante) e os seus executivos reconheceram as condutas praticadas, identificaram a origem dos recursos e os beneficiários, e estão promovendo o ressarcimento para a União. Tais fatos corroboram a ausência do auferimento de qualquer benefício pela Impugnante e, principalmente, o descabimento da qualificação da multa de ofício para 150%.

A rigor, os autos de infração em referência constituem sanção por ato ilícito, o que não se coaduna com o disposto no artigo 3º do CTN. Confira-se o entendimento de Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino, ao abordar a dedutibilidade de despesas de atos ilícitos:

(...)

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

Com esses esclarecimentos preliminares (e necessários), passa a Impugnante, então, a refutar, técnica e juridicamente, o auto de infração de IRF e a descabida qualificação da multa de ofício, de 150%.

II.2 – DA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL PARA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO COM A MATÉRIA TRIBUTÁVEL APURADA PELA D. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

Em razão da glosa de despesas consideradas indedutíveis, a autoridade administrativa apurou matéria tributável para o IRPJ e a CSLL. No entanto, não foi formalizada a exigência de créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL, pois a matéria tributável foi integralmente compensada com supostos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Ocorre, porém, que a Impugnante não dispunha de saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL ao final dos anos-calendários de 2014, 2015 e 2016, para compensação de ofício com a matéria tributável apurada pela autoridade administrativa.

Com efeito, e conforme comprovado pelos documentos anexos (DOC. 02), no ano de 2017 (portanto, antes da lavratura dos autos de infração), os

saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, existentes ao final dos anos-calendários de 2014, 2015 e 2016, foram transferidos à JBS S/A que, por sua vez, utilizou os respectivos montantes para liquidar débitos incluídos no seu PERT. A Parte B do LALUR e a Parte B do LACS do período de apuração de setembro de 2017 comprovam a “baixa” dos saldos disponíveis de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, tendo em vista as cessões realizadas para a JBS S/A no ano de 2017. E o LALUR e o LACS do ano-calendário de 2017 também comprovam o registro do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa do próprio ano- calendário de 2017.

Portanto, no momento da lavratura dos autos de infração, a Impugnante não dispunha de saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL ao final dos anos- calendários de 2014, 2015 e 2016 para compensação. A transferência de saldos para empresa controlada é procedimento expressamente autorizado pela legislação de regência, não merecendo qualquer crítica. No ponto, confira-se o disposto na IN RFB no 1.711/2017:

(...)

Note-se, por relevante, que a própria legislação determina que os valores do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL utilizados na liquidação de débitos incluídos no PERT não podem, posteriormente, ser utilizados sob qualquer forma. Evidentemente, pois, tal regra também é direcionada à fiscalização que, no caso concreto, em hipótese alguma, poderia ter compensado de ofício saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL apurados ao final dos anos-calendários de 2014, 2015 e 2016. Nesse sentido, aliás, já decidiu o CARF:

(...)

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

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

II.3 - INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 299 DO RIR/99 PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

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

Com efeito, no termo de verificação fiscal, consignou a autoridade administrativa que: “Constatou-se, por meio de auditoria fiscal ou pelo próprio reconhecimento da fiscalizada, uma gama de documentos fiscais que integravam indevidamente a sua despesa, por representarem gastos gratuitos ou desnecessários à consecução de sua fonte produtiva” (pag. 124 do TVF). Portanto, a efetiva existência do dispêndio ou gasto é incontroversa nos autos. Entendeu-se, apenas, que não seriam despesas necessárias para a Impugnante.

Contudo, ainda que as despesas em questão pudessem ser consideradas indedutíveis para fins de IRPJ por não atenderem aos requisitos do artigo 299 do RIR/99, fato é que os critérios de necessidade, usualidade e normalidade não foram incorporados pela específica legislação da CSLL. Assim, o artigo 299 do RIR/99 não serve de fundamento para o auto de infração de CSLL, até porque, repita-se, a efetiva existência do dispêndio ou gasto não foi refutada pela autoridade administrativa.

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

II.4 – IRPJ E CSLL EVENTUALMENTE DEVIDOS: COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA NO EXTERIOR

Com o cancelamento da compensação de ofício de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL (pois a Impugnante não dispunha de saldos disponíveis ao final dos anos-calendários de 2014, 2015 e 2016), e a manutenção das glosas das despesas (tanto para o IRPJ quanto para a CSLL), a rigor, o

resultado seria a apuração de créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL sobre a matéria tributável apurada pela autoridade administrativa.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Isto é, por ter sido utilizado parcialmente para compensar o IRPJ e a CSLL do ano-calendário 2010, restou um saldo credor de guias pagas no exterior passível de compensação no montante de R\$ 10.070.063,36. Por não ter sido integralmente utilizado, o saldo credor decorrente das guias pagas no exterior do ano-calendário 2010 (R\$ 10.070.063,36) foi transferido para os anos subsequentes, nos termos dos §§ 10 e 11 do artigo 14 da Instrução Normativa no 213/2002. Tendo em vista que nos anos-calendário subsequentes foram apurados prejuízos fiscais, a Impugnante não

promoveu a compensação de imposto de renda pago no exterior, de modo que o saldo de crédito de R\$ 10.070.063,36 permaneceu incólume.

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

Apesar de na apuração original do ano-calendário de 2011 ter sido apurado prejuízo fiscal, por intermédio do auto de infração que deu origem ao Processo Administrativo no 16561.720171/2015-28, a d. Autoridade Administrativa adicionou, de ofício, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o montante de R\$ 100.122.700,80 a título de lucros auferidos no exterior. Assim, com o oferecimento à tributação dos lucros auferidos no exterior no ano-calendário de 2011, por consequência, surge o direito da Impugnante de aproveitar o crédito decorrente do imposto de renda pago no exterior. Dessa forma, considerando a tributação dos lucros no exterior no montante de R\$ 100.085.337,60, e respeitados os limites previstos no art. 14 da Instrução Normativa no 213/2002, a Impugnante apurou crédito de R\$ 34.029.014,78 no ano-calendário de 2011, passível de compensação (DOC. 05).

Assim, somando o saldo credor do ano-calendário de 2010 (R\$ 10.070.063,36) com o montante apurado em 2011 (R\$ 34.029.014,78), verifica-se que a Impugnante possui saldo de crédito no importe de R\$ 44.099.078,14, para fins de compensação com o IRPJ e a CSLL eventualmente devidos em razão da glosa de despesas realizadas nos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016.

Por fim, é importante informar que a Impugnante faz o controle do crédito decorrente de pagamentos de imposto de renda no exterior na Parte B do LALUR – página 28 (DOC. 06). Por dever de lealdade, a Impugnante esclarece que, pelos seus controles atuais, possui um saldo de crédito no montante de R\$ 74.600.575,14, já considerados os autos de infração ora impugnados, bem como outras autuações cuja compensação foi igualmente requerida pela ora Impugnante (DOC. 07).

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

(...)

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

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

II.5 – DO NECESSÁRIO CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRF

O crédito tributário constituído a título de IRF está fundamentado no artigo 61 da Lei no 8.981/95, que assim dispõe:

(...)

A regra do artigo 61 da Lei no 8.981/95 assume feição nitidamente sancionatória, pois atribui à pessoa jurídica que efetua pagamento a beneficiário não identificado ou sem operação/causa comprovada a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, cuja exigência está submetida ao reajustamento da base de cálculo e à alíquota de 35% (aliás, superior às alíquotas combinadas do IRPJ e da CSLL, e à própria alíquota do IRPF), e é acrescida da multa de ofício (invariavelmente, qualificada para 150%, como ocorreu no caso concreto) e juros de mora.

Com efeito, o pagamento a beneficiário não identificado ou sem operação/causa comprovada, a rigor, impede a União de conhecer o destinatário do rendimento, inviabilizando, assim, a fiscalização do oferecimento à tributação do rendimento auferido. Nesse aspecto, a regra do artigo 61 da Lei no 8.981/95 foi instituída no interesse da União e constitui um desestímulo ao pagamento a beneficiário não identificado ou sem operação/causa comprovada, apenando severamente o contribuinte que pratica tais condutas mediante a atribuição de responsabilidade por “pesada” carga tributária, acrescida de multa punitiva e juros de mora, cujo montante, na grande maioria dos casos, acaba superando o próprio valor do pagamento efetuado. Todavia, tal regra não afasta o dever da União de fiscalizar o beneficiário do pagamento, quando identificado, e exigir os tributos incidentes sobre a renda do beneficiário identificado.

Pois bem. Os acordos de colaboração premiada e de leniência, somados às informações complementares apresentadas no curso da fiscalização pela Impugnante e às notícias amplamente divulgadas na mídia, não deixam qualquer dúvida quanto à efetiva operação/causa que ensejou os pagamentos efetuados pela Impugnante e questionados pela autoridade administrativa: repasses para agentes públicos, parlamentares e partidos políticos brasileiros para obter vantagens indevidas (no português bem claro, a Impugnante pagou “propinas”). A propósito, em diversas passagens do termo de verificação fiscal a própria autoridade administrativa reconhece a operação/causa dos pagamentos efetuados pela Impugnante. Confira-se:

(...)

Como se vê, a própria autoridade administrativa atestou no termo de verificação fiscal que os pagamentos efetuados pela Impugnante (e que serviram de base de cálculo para o IRF exigido) constituem dispêndios estranhos ao objeto social da Impugnante e, portanto, não podem ser considerados despesas necessárias e usuais (e, desse modo, não são

dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 299 do RIR/99 – vigente à época dos fatos). Ora, se para o IRPJ e a CSLL os pagamentos foram considerados despesas não necessárias e usuais, também para o IRF devem ser considerados dispêndios estranhos ao objeto social da Impugnante. E a existência de dispêndios estranhos ao objeto social da Impugnante, decididamente, não conduz ao entendimento de que os pagamentos não teriam operação/causa comprovada.

Também não é demais repetir que a acusação fiscal está amparada nos documentos, informações e planilhas apresentadas nos acordos de colaboração premiada, e também nas informações complementares apresentadas no curso da fiscalização. Sendo assim, se os documentos, informações e planilhas foram considerados pela autoridade administrativa como suficientes para comprovar a existência de pagamentos, óbvio e evidentemente, também são suficientes para comprovar a operação/causa (remessa de recursos para agentes públicos e parlamentares para vantagens indevidas). Aqui, não se pode admitir o “fatiamento” dos elementos de prova acostados aos autos. Ou fazem prova dos pagamentos e da operação/causa, ou não fazem prova de nada, e se não fazem prova de nada, não tem base para a acusação fiscal.

Ainda, não podem olvidar os julgadores administrativos que, no fundo, o auto de infração de IRF está a tributar o resultado da prática de ato ilícito. Ora, se o resultado da prática de ato ilícito pode ensejar a tributação, então, o ato ilícito é a própria operação/causa do pagamento efetuado pela Impugnante. O entendimento da autoridade administrativa de considerar a existência do pagamento, mas desprezar a operação/causa que ensejou o mesmo pagamento, é absolutamente contraditório. Um não existe sem o outro (pagamento e operação/causa estão imbricados, como uma relação de causa e efeito – a operação/causa ensejou o pagamento). Portanto, tecnicamente, a discussão administrativa está associada à identificação dos beneficiários dos pagamento efetuados pela Impugnante, já que a operação/causa é incontroversa nos autos. E, com a identificação dos beneficiários do pagamento, o auto de infração de IRF deve ser cancelado, pois não configurada a hipótese de incidência do artigo 61 da Lei no 8.981/95.

É importante registrar que o disposto no artigo 61 da Lei no 8.981/95 se aplica aos pagamentos efetuados por pessoa jurídica no Brasil. Ou seja, a pessoa jurídica, no Brasil, remete recursos para beneficiário não identificado. Portanto, o seu âmbito de aplicação está restrito ao território nacional e o sujeito passivo da exigência fiscal sempre será uma pessoa jurídica localizada no Brasil. E nem poderia ser diferente, pois, como já salientado, a referida regra visa proteger os interesses da União no que diz respeito à fiscalização da tributação da renda e apenas a pessoa jurídica (sediada no Brasil) que oculta o beneficiário do rendimento.

Como também é incontroverso nos autos, a Impugnante efetuou pagamentos para pessoas jurídicas e físicas indicadas no termo de

verificação fiscal, cujos valores foram contabilizados pela Impugnante como despesa, sendo que a despesa foi glosada para fins de lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL. Portanto, no âmbito territorial de aplicação do artigo 61 da Lei no 8.981/95, os beneficiários dos pagamentos estão identificados, inclusive pela autoridade administrativa, conforme se verifica às fls. 202/203 do termo de verificação fiscal.

Para fins de aplicação da regra prevista no artigo 61 da Lei no 8.981/95, os beneficiários dos pagamentos efetuados pela Impugnante (cujos montantes, frise-se, serviram de base de cálculo para o IRF exigido) estão perfeitamente identificados pela Impugnante. A corroborar o argumento da Impugnante, é importante registrar que a existência das pessoas jurídicas e físicas indicadas acima não foi refutada pela autoridade administrativa, ou seja, não foram desconsideradas no contexto da acusação fiscal. Independentemente de as referidas pessoas jurídicas e físicas terem atuado (ou não) como “intermediárias” dos recursos, fato é que está cabalmente comprovado nos autos que elas foram as destinatárias diretas dos recursos encaminhados pela Impugnante. Portanto, não há espaço para aplicação do artigo 61 da Lei no 8.981/95. Confira-se, a propósito, o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira:

(...)

Transportando o exemplo dado por Ricardo Mariz de Oliveira para o caso concreto, a rigor, as pessoas jurídicas e físicas indicadas nos quadros acima estariam sujeitas à aplicação do artigo 61 da Lei no 8.981/95, pois teriam atuado como “intermediárias” no repasse indevido de recursos para agentes públicos, parlamentares e partidos políticos brasileiros.

Por outro lado, e de forma diametralmente oposta ao alegado pela d. Autoridade Administrativa no termo de verificação fiscal, os (reais e verdadeiros) beneficiários dos pagamentos efetuados pela Impugnante estão, sim, identificados. Diante dos elementos de corroboração apresentados pelos colaboradores executivos da Impugnante, dos termos do acordo de leniência, das planilhas e informações complementares apresentadas pela Impugnante no curso da fiscalização e das notícias veiculadas pela imprensa, a alegação de que os beneficiários dos pagamentos não teriam sido identificados, com todo o respeito, parece inocente ou maliciosa, sendo que em ambas as situações tem caráter absolutamente arrecadatório e punitivo da Impugnante.

A Impugnante não discorda que é muito mais fácil fiscalizar uma única pessoa jurídica (com faturamento na casa dos bilhões e robusto patrimônio conhecido) do que as diversas pessoas físicas (identificadas e conhecidas) que foram as beneficiárias dos recursos oriundos dos pagamentos efetuados pela Impugnante. No entanto, a Impugnante não pode ser apenada em razão da ineficiência ou falta de contingente da Receita Federal do Brasil para fiscalizar as diversas pessoas físicas. Diante dos elementos constantes dos autos e de diversas outras informações

constantes de fiscalizações, inquéritos, CPIs, denúncias, notícias etc, a Receita Federal do Brasil deve envidar esforços para tributar a renda auferida pelos agentes públicos e parlamentares corruptos. A ilicitude dos fatos não impede a Receita Federal do Brasil de tributar a renda e rendimentos de quem efetivamente os auferiu (agentes públicos e parlamentares identificados).

Pois bem. Como já salientado, nos termos das Leis nos 12.846/2013 e 12.850/2013, a identificação dos beneficiários dos fatos delatados é condição para a celebração do acordo de leniência e do acordo de colaboração premiada. Dessa forma, os documentos, as informações e planilhas apresentadas no contexto da leniência e do acordo de colaboração premiada para identificar os beneficiários dos recursos repassados, e considerados relevantes e suficientes pelo Ministério Público Federal e pela Procuradoria-Geral da República, igualmente devem ser considerados relevantes e suficientes para identificar os beneficiários para fins de verificação da aplicação do artigo 61 da Lei no 8.981/95. A Receita Federal do Brasil não pode expressar um entendimento diametralmente oposto ao do Ministério Público Federal e da Procuradoria-Geral da República. Os fatos são exatamente os mesmos e devem ser analisados sob a mesma ótica, tanto na esfera penal, quanto na esfera tributária, ainda que sejam instâncias independentes. O que se exige é uma uniformidade de tratamento pelo Estado dos fatos delatados e comprovados no âmbito de acordos de delação premiada e de leniência.

Mais uma vez repisa a Impugnante que a acusação fiscal está amparada nos documentos, informações e planilhas apresentadas nos acordos de colaboração premiada, e também nas informações complementares apresentadas no curso da fiscalização. Se os documentos, informações e planilhas foram considerados pela autoridade administrativa para comprovar a existência de pagamentos, óbvio e evidentemente, também são suficientes para identificar os beneficiários. Como não poderia ser diferente, a indicação dos pagamentos foi acompanhada dos respectivos beneficiários (óbvio ululante!). Cabe insistir: ou os elementos constantes dos autos fazem prova dos pagamentos e dos beneficiários, ou não fazem prova de nada, e se não fazem prova de nada, não tem base para a acusação fiscal.

Ora, a confissão não foi somente em relação ao pagamento de “propinas”, compreendendo, também, a identificação dos beneficiários. Para configurar o ilícito, é absolutamente imprescindível a identificação de quem recebeu (ou seja, o beneficiário). E não é só isso. Se as informações dos pagamentos são verdadeiras, como assumido no termo de verificação fiscal, e a autoridade administrativa não refutou os “nomes indicados” nos documentos e planilhas acostadas aos autos, a conclusão é peremptória: os beneficiários identificados são igualmente verdadeiros!

Por sua vez, a plena vinculação (cara-crachá e no “número”) entre os valores dos pagamentos efetuados pela Impugnante para as pessoas

jurídicas e físicas indicadas acima, e os repasses indevidos efetuados para agentes públicos, parlamentares e partidos políticos brasileiros, constitui a exigência de uma prova impossível, pois o dinheiro não é carimbado, como, aliás, exaustivamente informado no curso da fiscalização, e, como não poderia ser diferente, os corruptos não emitiram recibo e nem deram quitação da propina recebida. Considerando-se, ainda, a ilicitude dos atos praticados, é lógico que a Impugnante não manteve um controle formal na sua contabilidade das remessas realizadas para agentes públicos, parlamentares e partidos políticos brasileiros. Não obstante, a ausência de controle formal na contabilidade dos pagamentos não impediu a Impugnante de identificar os beneficiários, conforme comprovado nos documentos e planilhas acostadas aos autos.

Como se vê, nos períodos autuados, os recursos que chegaram nos “bolsos” de corruptos (cujos pagamentos foram assumidos como verdadeiros e existentes no termo de verificação fiscal pela autoridade administrativa) têm origem nos pagamentos efetuados pela Impugnante para as pessoas jurídicas e físicas indicadas nos quadros acima. Entender de forma diversa é desprezar tudo o que foi comprovado no âmbito dos acordos de delação premiada e de leniência, e detalhado no curso da fiscalização, o que não pode ser admitido, e desafiar a inteligência das autoridades públicas que estão trabalhando na repercussão penal dos fatos delatados.

Cabe destacar que, no termo de verificação fiscal, consignou a autoridade administrativa que, para afastar a aplicação do artigo 61 da Lei no 8.981/95: “Deve identificar a quem paga, comprovar como paga, e por fim elucidar a causa do pagamento. Tais condicionantes devem ser atendidas, pois caso o pagamento reste não identificado por estes caracteres básicos, determina a lei que deverá ocorrer a tributação no responsável tributário que fez o pagamento” (fl. 127). Ora, como comprovado nos autos, (I) a operação/causa é um ato ilícito (pagamentos a agentes públicos, parlamentares e partidos políticos brasileiros para obtenção de vantagens indevidas); (II) a forma adotada para o pagamento foi a remessa de valores para as pessoas jurídicas e físicas indicadas nos quadros acima que, por sua vez, repassaram os recursos para os corruptos; e (III) os beneficiários estão indicados nos acordos de delação premiada e nas próprias planilhas que amparam o lançamento tributário.

Nesse ponto, e mais uma vez demonstrando a sua mais absoluta boa-fé e espírito de colaboração com as autoridades administrativas, cabe destacar que a Impugnante contratou renomada empresa de auditoria externa para elaborar laudo técnico correlacionando todos os pagamentos informados no âmbito da delação premiada com os seus respectivos beneficiários (DOC. 08).

Para demonstrar a relevância do trabalho realizado pela auditoria “RVC”, a Impugnante destaca, por exemplo, os pagamentos realizados à empresa “PVR PROPAGANDA E MARKETING LTDA.” (CNPJ/ME no 03.932.430/0001-

30), os quais estão identificados nos itens 10, 12, 19 e 26 planilha no 1 que acompanha o termo de verificação fiscal (“Notas Fiscais Inidôneas – Anos 2014 a 2016 – fl. 149). Confira-se esta específica linha da referida planilha:

(...)

Compulsando o laudo pericial elaborado pela “RVC”, bem como as planilhas que o instruem, é possível identificar exatamente que os 4 (quatro) referidos pagamentos que totalizam a quantia de R\$ 2.500.000,00 à empresa PVR Propaganda e Marketing Ltda., realizado entre 03/04/2014 e 20/06/2014, foram devidamente informados na delação do Sr. Ricardo Saud, mais especificamente no Anexo 32 da colaboração, denominado “Aécio Neves”. O trabalho pericial identifica, ainda, exatamente qual é o trecho da colaboração no qual os respectivos pagamentos foram informados. No caso do específico exemplo tratado neste parágrafo, é possível observar do laudo pericial que o pagamento total de R\$ 2.500.000,00 à empresa PVR Propaganda e Marketing Ltda. foi realizado para a “compra de partidos políticos para que integrassem a coligação da candidatura de Aécio Neves à Presidência da República”. Confira-se este específico trecho da colaboração:

(...)

Esta mesma situação pode ser observada, por exemplo, do pagamento identificado no item 27 da Planilha no 2 do Termos de Verificação Fiscal (fl. 153), denominada “Pagamentos sem causa/Beneficiário não identificado”. Confira-se:

(...)

Conforme se observa do laudo pericial elaborado pela RVC, o referido pagamento foi realizado com a finalidade de comprar o ingresso do PMDB na coligação do Sr. Aécio Neves. A devida identificação deste pagamento pode ser observada no Anexo 26 da Colaboração do Sr. Ricardo Saud. Nesse sentido, confira-se o trecho da colaboração no qual são explicados os motivos do referido pagamento:

(...)

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!

Este mesmo exercício de correlação documental foi realizado com todos os demais pagamentos que dão azo ao auto de infração ora impugnado. Conforme se observa do DOC. 08 que instrui esta impugnação, todos os respectivos pagamentos estão identificados no laudo pericial elaborado pela RVC e devidamente correlacionados: (I) à causa do pagamento; (II) ao seu real beneficiário; bem como (III) ao trecho da colaboração premiada no qual estas informações estão contempladas.

Portanto, estando devidamente identificados todos os benefícios dos pagamentos realizados pela Impugnante, bem como as suas respectivas causas, fica devidamente resguardado o interesse da União de fiscalizar quem efetivamente auferiu os rendimentos provenientes dos fatos delatados, o que afasta a subsunção do artigo 61 da Lei no 8.981/95 ao caso concreto.

Deveras, a União pode (e deve!) fiscalizar os beneficiários identificados e exigir os tributos incidentes sobre a renda auferida por eles. Aqui, cabe fazer duas ponderações: (I) se, por hipótese, os beneficiários identificados declararam os rendimentos provenientes dos pagamentos efetuados pela Impugnante, não cabe a exigência do IRF, sob pena de tributação em duplicidade (essa questão somente pode ser verificada pela Receita Federal do Brasil); e (II) se os beneficiários identificados já foram autuados pela Receita Federal do Brasil ou poderão vir a ser, igualmente não cabe a exigência do IRF (também essa questão somente pode ser verificada pela Receita Federal do Brasil).

A rigor, é até mesmo cabível a realização de diligência fiscal, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto no 70.235/72, justamente para verificar se os beneficiários identificados ofereceram voluntariamente os rendimentos à tributação ou, então, sofreram autos de infração para exigir o IRPF, tendo em vista os pagamentos efetuados a título de “propina” pela Impugnante.

Diante do exposto e das provas dos autos, a impugnação merece ser acolhida, para cancelar integralmente o auto de infração de IRF.

II.6 – DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IRF DE FORMA CONCOMITANTE COM O IRPJ E A CSLL APURADOS A PARTIR DA GLOSA DE DESPESAS

Conforme comprovado pelas planilhas de cálculo que compõem os autos de infração, o IRPJ, a CSLL e o IRF possuem exatamente a mesma base de cálculo, a saber: valores dos pagamentos efetuados pela Impugnante para as pessoas jurídicas e físicas indicadas no termo de verificação fiscal. Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, os pagamentos efetuados pela Impugnante foram considerados despesas indedutíveis, e para fins de apuração do IRF, os mesmos pagamentos foram considerados “sem causa” e “sem beneficiário identificado”. Portanto, está absolutamente claro que o mesmo fato ensejou a lavratura dos autos de infração de IRPJ, CSLL e IRF, que, repita-se, possuem exatamente a mesma base de cálculo.

Contudo, no âmbito do regime de tributação denominado Lucro Real a que estava sujeita a Impugnante nos períodos autuados, não é admitida a exigência de IRF na hipótese de o mesmo fato imputado pela fiscalização implicar a exigência de IRPJ e de CSLL por alteração do resultado (tanto em razão da glosa de despesas quanto em razão da omissão de receitas). Nessa hipótese, o fato imputado pela fiscalização já foi tributado na pessoa jurídica pelo IRPJ e pela CSLL (via glosa de despesas ou adição de receitas),

de modo que a exigência concomitante do IRF configura bis in idem. Confira-se, por relevante, o seguinte pronunciamento da 2ª Turma da CSRF:

(...)

Com efeito, a interpretação do artigo 61 da Lei no 8.981/95 não deve ser realizada de forma isolada no sistema tributário brasileiro, especialmente no caso concreto em que o fato imputado pela autoridade administrativa repercutiu na exigência de IRPJ e de CSLL via glosa de despesas. Realmente, quando se glosa uma despesa considerada indedutível o resultado é a majoração do lucro e, conseqüentemente, sobre o lucro majorado haverá a incidência de IRPJ e CSLL. Dessa forma, com a glosa da despesa, não se pode exigir IRPJ e CSLL e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal despesa com base no artigo 61 da Lei no 8.981/95. Neste caso, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ e a CSLL sobre o lucro majorado decorrente da glosa da despesa.

Com efeito, a interpretação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não deve ser realizada de forma isolada no sistema tributário brasileiro, especialmente no caso concreto em que o fato imputado pela autoridade administrativa repercutiu na exigência de IRPJ e de CSLL via glosa de despesas. Realmente, quando se glosa uma despesa considerada indedutível o resultado é a majoração do lucro e, conseqüentemente, sobre o lucro majorado haverá a incidência de IRPJ e CSLL.

(...)

Diante do exposto, e também por este motivo (bis in idem), o auto de infração de IRF deve ser cancelado.

II.7 – DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA MULTA PELA FALTA DE RETENÇÃO DO IRF

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

A propósito, cabe registrar que a Impugnante tem notícia de que as pessoas físicas, que receberam a PLR, sofreram a lavratura de autos de infração (o que, aliás, pode ser confirmado pela própria Receita Federal do Brasil), justamente para formalizar a exigência do IRPF sobre o respectivo montante pago pela Impugnante, inclusive acrescido da multa de ofício qualificada de 150%, a revelar que a multa imposta à Impugnante também

é indevida por ensejar dupla penalidade do mesmo fato (uma multa pelo não recolhimento do IRPF, aplicada às pessoas físicas, e outra multa por não retenção, aplicada à Impugnante).

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

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

II.8 - IMPROCEDÊNCIA DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PARA 150%

Caso, porém, o auto de infração de IRF e a multa por ausência de retenção do IRRF não sejam cancelados integralmente, o que, aliás, se admite apenas para completude da defesa, ao menos, então, deverá ser afastada a descabida qualificação da multa de ofício para 150%,

Com efeito, a exigência do IRF está amparada nos fatos que compõem os acordos de colaboração premiada e de leniência, e nos documentos, informações e planilhas entregues pelos colaboradores executivos da Impugnante (de forma colaborativa), bem como nas informações complementares apresentadas pela Impugnante (de boa-fé) no curso da fiscalização. Nada foi omitido das autoridades públicas e nenhum fato delatado está sendo questionado pela Impugnante.

Como não poderia ser diferente, todo o procedimento de fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração se deu a partir das informações, planilhas e documentos apresentados pela Impugnante. Não houve qualquer tentativa de escamotear ou sonegar informações e documentos à fiscalização. Muito pelo contrário, tudo foi apresentado pela Impugnante e a autuação fiscal está suportada nas informações, planilhas e documentos por ela apresentados. Em síntese, a fiscalização recebeu o “trabalho pronto” para a autuação fiscal.

Por outro lado, também merece repisar que, nos termos do inciso I do artigo 3o da Lei no 12.850/2013, a colaboração premiada é um meio de obtenção de prova no procedimento de investigação de fatos (ou seja, a colaboração premiada não é prova efetiva e cabal do ilícito) e, nos termos do §16 do artigo 4o da mesma Lei, ninguém será condenado com fundamento apenas nas declarações de agente colaborador. Ora, se ninguém será condenado com base apenas em acordo de colaboração premiada, da mesma forma, a multa de ofício não deve ser qualificada apenas com base nos fatos delatados. Até porque, o acordo de

colaboração premiada não dispensa a autoridade administrativa de provar a acusação fiscal, nos termos do artigo 142 do CTN. E, no caso concreto, a autoridade administrativa não envidou qualquer esforço para comprovar as condutas previstas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, pois, aparentemente, assumiu que a colaboração premiada, por si só, já seria suficiente para a qualificação da multa, o que, como demonstrado, não é verdade.

Assim, não há motivação adequada e suficiente para a qualificação da multa de ofício, pois: (I) a conduta da Impugnante (não refutar os fatos e prontamente disponibilizar à fiscalização todas as informações, planilhas e documentos necessários para a lavratura do auto de infração) está longe de se enquadrar nos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, (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, também é importante registrar que todos os fatos delatados não tiveram por objetivo o não pagamento de tributos devidos. Ou seja, nunca se buscou a ocultação do fato gerador e o não pagamento de tributos devidos, o que reforça a inadmissibilidade da qualificação da multa de ofício.

Além disso, também cabe repisar que, nos termos do §4º do artigo 4º da Lei nº 12.850/2013, a Procuradoria-Geral da República não ofereceu denúncia em face dos colaboradores executivos da Impugnante. Ainda que, por hipótese, fosse possível a verificação das condutas previstas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64, certo é que o titular da ação penal desistiu da investigação dos fatos e do oferecimento da denúncia, tendo em vista a relevância dos elementos de corroboração apresentados nos acordos de colaboração premiada. 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%.

Ainda, e não menos relevante, em razão dos acordos de colaboração premiada e de leniência foram impostas multas “pesadíssimas” (para os colaboradores pessoas físicas e a pessoa jurídica J&F, sendo que a Impugnante também aderiu ao acordo de leniência) e também medidas

restritivas de direitos, sendo que parcela representativa dos valores arrecadados serão repassados para a União, sem falar dos diversos compromissos assumidos pelos colaboradores executivos da Impugnante e empresas que aderiram ao acordo de leniência. A rigor, todos os ilícitos praticados foram (ou estão sendo) reparados no contexto dos acordos de colaboração premiada e de leniência, de modo que a superveniente aplicação de multa de ofício qualificada de 150% constitui verdadeiro bis in idem, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

Já em relação à multa por ausência de retenção do IRF, igualmente deve ser cancelada a sua qualificação. Isso porque, conforme mencionado, a Impugnante tem notícia de que as pessoas físicas sofreram a lavratura de autos de infração (o que, aliás, pode ser confirmado pela própria Receita Federal do Brasil), justamente para formalizar a exigência do IRPF sobre a parte da PLR intermediada por outras pessoas jurídicas, bem como sobre as diárias e ajudas de custo, inclusive acrescida da multa de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora.

Dessa forma, o suposto “ilícito”, consistente na formalização e documentação da PLR por intermédio de outras pessoas jurídicas e o pagamento de diárias e ajudas de custo a seus segurados empregados e contribuintes individuais, já teria sido reparado mediante a lavratura de autos de infração contra as pessoas físicas.

Aqui, a conclusão também é peremptória e categórica: a conduta da Impugnante está longe de se enquadrar nos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei no 4.502/64, de modo que não há prova dos fatos necessários para ensejar a qualificação da multa de ofício para 150%.

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

(...)

O que precisa ficar claro, neste ponto, é que os fatos que ensejaram a autuação fiscal foram levados ao conhecimento da d. Fiscalização de maneira voluntária, unilateral e colaborativa por parte da ora Impugnante. Em sendo assim, é dever deste Ilmo. Julgador considerar que a própria Lei Penal concede perdão judicial ou redução em até 2/3 (dois terços) às penalidades impostas por determinado delito penal, nas hipóteses em que o réu colabora de maneira voluntária e efetiva com a investigação, exatamente como ocorre no caso concreto. Confira-se, nesse sentido, o teor do art. 4º da Lei no 12.850/2013 (“Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal”):

Ora, 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.

A esse respeito, vale trazer à baila a “teoria do diálogo das fontes” desenvolvida pelo jurista alemão Erik Jayme e internalizada ao ordenamento jurídico pátrio pela professora Cláudia Lima Marques e pelo ex. Ministro do E. STF, o dr. Eros Roberto Grau. A referida teoria, preceitua,

em suma, que as normas jurídicas não se excluem, supostamente porque pertencentes a ramos jurídicos distintos, mas se complementam, devendo sempre ser interpretadas de forma conjunta ou suplementar.

Nesse sentido, a professora Cláudia Lima Marque ensina os fundamentos da teoria:

“É o chamado ‘diálogo das fontes’ (di + a = dois ou mais; logos = lógica ou modo de pensar), expressão criada por Erik Jayme, em seu curso de Haia (Jayme, *Recueil des Cours*, 251, p. 259), significando a atual aplicação simultânea, coerente e coordenada das plúrimas fontes legislativas, leis especiais (como o CDC, a lei de seguro-saúde) e gerais (como o CC/2002), com campos de aplicação convergentes, mas não mais iguais.

Erik Jayme, em seu Curso Geral de Haia de 1995, ensinava que, em face do atual ‘pluralismo pós-moderno’ de um direito com fontes legislativas plúrimas, ressurgiu a necessidade de coordenação entre leis no mesmo ordenamento, como exigência para um sistema jurídico eficiente e justo (*Identité culturelle et intégration: le droit international privé postmoderne. Recueil des Cours*, II, p. 60 e 251 e ss.).

O uso da expressão do mestre, ‘diálogo das fontes’, é uma tentativa de expressar a necessidade de uma aplicação coerente das leis de direito privado, coexistentes no sistema. É a denominada ‘coerência derivada ou restaurada’ (*cohérence dérivée ou restaurée*), que, em um momento posterior à descodificação, à tópica e à microrrecodificação, procura uma eficiência não hierárquica, mas funcional do sistema plural e complexo de nosso direito contemporâneo, a evitar a ‘antinomia’, a ‘incompatibilidade’ ou a ‘não coerência’.

‘Diálogo’ porque há influências recíprocas, ‘diálogo’ porque há aplicação conjunta das duas normas ao mesmo tempo e ao mesmo caso, seja complementarmente, seja subsidiariamente, seja permitindo a opção pela fonte prevalente ou mesmo permitindo uma opção por uma das leis em conflito abstrato – solução flexível e aberta, de interpenetração, ou mesmo a solução mais favorável ao mais fraco da relação (tratamento diferente dos diferentes)” (destaques da Impugnante)

Para Flávio Tartuce, a “teoria do diálogo das fontes” se trata de uma técnica de hermenêutica jurídica moderna e atual, a qual deve substituir os critérios clássicos de interpretação legislativa³.

A esse respeito, a propósito, cabe frisar que, embora a teoria seja bastante recente, já existem precedentes jurisprudenciais reconhecendo a “teoria do diálogo das fontes” como meio de interpretação legal mais moderno e eficiente. Confira-se, nesse sentido, o precedente a seguir:

“Agravos de instrumento. Execução individual em ação civil pública. Decisão do juízo singular declarando sua incompetência. Norma de envio contida no art. 21 da Lei no 7.347/85. É aplicável à hipótese o microsistema ou minissistema de proteção dos interesses ou direitos coletivos lato sensu,

possibilitando, com isso, a incidência do Código de Defesa do Consumidor. Via de regra, em se tratando de interesses coletivos transindividuais, a competência, embora territorial, se dá de forma absoluta, consoante previsão do art. 2º da Lei de ação civil pública. Excepcionalmente, o dano extrapola os limites de uma determinada Comarca, alçando as raias do denominado “dano nacional ou regional”, tal como ocorre no caso em tela, já que a ANASPS – Associação Nacional dos Servidores da Previdência Social, atuando em nome de seus associados, atuou na ação coletiva como representante judicial dos interesses de seus associados servidores previdenciários. Teoria do diálogo das fontes. Diálogo sistemático de coerência, objetivando harmonizar e integrar o sistema jurídico, da aplicação simultânea de duas Leis, busca-se que uma venha a servir de base conceitual para a outra. Microssistema de tutela coletiva. Efeitos da coisa julgada em ação que envolve direitos individuais homogêneos. Ainda que assim não fosse, o resultado prático das ações coletivas seria drasticamente reduzido, tendo em vista que sua restrita aplicabilidade se desvirtuaria da mens legis perpetrada quando da elaboração da Lei de ação civil pública, uma vez que não poderiam ser executados os julgados decorrentes dela nas hipóteses acima comentadas. Provimento ao recurso para declarar competente o juízo da 22ª Vara Cível da Comarca da capital para julgar a execução individual de sentença coletiva, determinando, portanto, a baixa dos autos para que se dê prosseguimento ao regular trâmite” (Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. AI 0051266-41.2011.8.19.0000; 5ª Câmara Cível; Rel. Des. Antonio Saldanha Palheiro; DORJ 05.12.2011).

Pois bem. À luz da referida parêmia doutrinária, fica evidente a absoluta ausência de razoabilidade e proporcionalidade da aplicação da multa de ofício agravada de 150% no caso concreto, porquanto amparada apenas em fatos e provas fornecidos pela própria Impugnante no âmbito do acordo de leniência firmado com o Poder Público.

Ora, Ilmos. Julgadores, a aplicação da multa de ofício agravada de 150% beira o absurdo, pois está a apenar um contribuinte que optou por voluntariamente colaborar com as investigações realizadas pela d. Autoridade Administrativa, da mesma forma e com igual onerosidade, que se apenaria um contribuinte que optou por dificultar o trabalho da fiscalização. Nada mais inadmissível!

É evidente que a intenção do legislador ordinário não é, nem jamais foi, apenar com igual gravame contribuintes em situações distintas, ainda mais como no caso concreto, no qual a distinção reside justamente entre a colaboração ou não com as d. Autoridades Administrativas.

Como já mencionado, o acordo de leniência firmado entre a Impugnante e o Poder Público teve o condão de reduzir as penalidades criminais que recaíram sobre a empresa, as quais evidentemente possuem maior função corretiva e protetiva ao Estado. De igual modo, portanto, deve servir como supedâneo jurídico para afastar a multa agravada de 150%, conforme

preceitua a própria “teoria do diálogo das fontes”, sob pena de se punir indevidamente uma conduta que o próprio legislador ordinário busca justamente incentivar, qual seja: a colaboração voluntária da parte investigada.

Somado a este fato – data maxima venia – não se pode olvidar da notória dúvida causada pela Lei 13.464/2017, que criou o bônus de eficiência. Dúvida esta que recai sobre os reais motivos para aplicação da multa qualificada. Não há, aqui, Ilmos. Julgadores, qualquer acusação aos d. Auditores Fiscais que procederam ao lançamento, que, diga-se de passagem, sempre tiveram postura de lisura perante a Impugnante, importa esclarecer. Apenas há o intuito de deixar o registro de que, no entender da Impugnante, a Lei criou um mecanismo que, de certa forma, incentiva os servidores à aplicação da multa agravada.

Não fosse tudo isso suficiente para afastar a qualificação da multa no caso concreto, há de se destacar que, a bem da verdade, as infrações delatadas pela própria Impugnante não se subsumem sequer ao quanto disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64.

Confira-se o inteiro teor destes indigitados dispositivos legais:

(...)

Conforme se extrai da exegese dos dispositivos legais transcritos acima, a subsunção do caso concreto à hipótese legal pressupõe a existência de: (I) um elemento objetivo, notadamente, a prática pelo contribuinte de um ato ilícito (“ação ou omissão dolosa”); e (II) um elemento subjetivo, qual seja, a intenção dolosa do contribuinte de se evadir da fiscalização (“tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária”).

Em outras palavras, para que determinada situação se subsuma à uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64, para fins de aplicação da multa agravada de 150%, é necessário que o contribuinte não apenas pratique um ato ilícito (elemento objetivo), mas também que este ilícito tenha sido prático com o precípua intuito de dificultar o trabalho da fiscalização de identificar a ocorrência do fato gerador, a fim de se mitigar a carga tributária incidente sobre determinada operação (elemento subjetivo).

Pois bem. No caso concreto, a Impugnante não nega de forma alguma que efetivamente cometeu atos ilícitos a fim de obter vantagens estratégicas perante o Poder Público Executivo e Legislativo, especialmente junto aos diversos partidos políticos que, à época, comadavam o Congresso Nacional. Ou seja, não há discussão acerca do pressuposto objetivo previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64 no caso concreto (prática de ato ilícito)!

No entanto, é fato que o pressuposto subjetivo, igualmente necessário e obrigatório à subsunção da situação à hipótese legal, não está presente no caso concreto, pois, como exaustivamente comprovado no termos de

delação premiada firmados com os executivos da Impugnante, bem como no próprio acordo de leniência, a Impugnante praticou os atos ilícitos que ensejaram a autuação fiscal ora combatida apenas com o objetivo de obter vantagens estratégicas junto ao Poder Público, especial perante o Congresso Nacional e o Poder Executivo. Ou seja, a Impugnante jamais praticou qualquer ato ilícito apenas para mitigar a carga tributária incidente sobre suas operações, tampouco ocultou informações apenas com a intenção de fraudar a d. Fiscalização Tributária.

Deveras, todas os motivos que levaram a Impugnante à praticar estes atos ilícitos foram detida e devidamente informados no acordo de delação premiada, sendo certo que a ocultação de informações à Fazenda Nacional e a mitigação da carga tributária incidente sobre as operações fraudulentas jamais foi um destes motivos.

Portanto, ainda que se vislumbre a ocorrência do pressuposto objetivo previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64 (o que, repise-se, não se nega), a sua necessária concomitância com o pressuposto subjetivo da intenção de ocultar informações e fraudar a Fazenda Nacional não está preste no caso concreto, motivo pelo qual não há que se falar em subsunção da situação dos autos à hipótese legal. Assim, não há base legal que justifique a aplicação da multa de ofício agravada de 150% no caso concreto.

Por fim, não se pode olvidar, também, que a Impugnante já está sendo punida pela suposta não identificada da causa do pagamento ou do seu respectivo beneficiário com: (I) o reajustamento da base de cálculo do imposto de renda (GROSSAP); (II) a incidência do IRF à alíquota de 35%; (III) incidência do IRF de forma exclusiva, ou seja, de modo que não poderá ser considerada na apuração do reajuste anual do IRPJ; e, ainda, (IV) a cobrança de multa isolada pela suposta ausência e retenção do IRF.

Dessa forma, é evidente que a qualificação da multa de ofício para 150%, aplicada de forma concomitante com todas as demais penalidades identificadas no parágrafo anterior, implica claro bis in idem punitivo, bem como assume nítido caráter confiscatório, o que não pode ser admitido por esta Ilma. Turma Julgadora.

Diante do exposto, e não havendo prova cabal dos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei no 4.502/64, cujo ônus, repita-se, era da fiscalização, e considerando-se, ainda, as multas impostas e as medidas restritivas de direitos decorrentes dos acordos de colaboração premiada e de leniência já suportadas pela Impugnante, em qualquer hipótese, deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício para 150%.

II.9 – DA DECADÊNCIA

Com o cancelamento da qualificação da multa de ofício em 150%, deverá, também, ser observada a regra do §4º do artigo 150 do Código Tributário

Nacional, reconhecendo-se a extinção dos créditos tributários pela decadência.

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

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

Diante do exposto, (I) com o cancelamento da qualificação da multa de ofício em 150%; (II) havendo pagamento antecipado, e (III) tendo em vista que o auto de infração foi cientificado em 04/12/2019, deve ser aplicada a regra do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, reconhecendo-se a extinção pela decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos até 03/12/2014.

II.7 – SUBSIDIARIAMENTE: DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Em matéria tributária, a autorização legal para a cobrança de juros moratórios está prevista no artigo 161 do Código Tributário Nacional, o qual, em cotejo com os artigos 113 e 119 do mesmo diploma, autoriza a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigações tributárias principais não pagas no vencimento.

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

Logo, não tem fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido (e não isoladamente), conforme, inclusive, já reconhecido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Confira-se:

(...)

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

III – DO PEDIDO

Diante do exposto, é a presente para requerer: (I) o acolhimento da impugnação, para cancelar integralmente os autos de infração em exigência; ou, ao menos, (II) o acolhimento da impugnação, em menor extensão, para cancelar a qualificação da multa, reconhecer a decadência e afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício."

É o Relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CONTRATAÇÕES SIMULADAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS

Há que se manter a glosa da despesa se resta demonstrado que ela decorre de contratações simuladas, com o fito de dissimular pagamentos para outros fins que não os informados na escrituração contábil e na documentação que a lastreia.

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

O 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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

O art. 61 da Lei 8.981/95 encontra seu fundamento de validade no parágrafo único do art. 45 do CTN, sendo perfeito o enquadramento nele, quando a real causa de pagamentos ou seu beneficiário é dissimulado por meio de contratos simulados.

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

O 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. QUALIFICADA.

Verificada a simulação na contratação de pessoa jurídica, para dissimular pagamentos à pessoa física, é aplicável a multa isolada qualificada por falta de retenção do IRPF sobre os pagamentos feitos.

Após, devidamente cientificado em 06.10.2020 (termo de ciência-6924), o contribuinte interpôs o recurso voluntário em 05.11.200 (efls. 6925) às efls. 6927/6976 e renovando os argumentos já expostos em sede impugnatória.

O recurso voluntário foi objeto de análise e, nesse aspecto, houve conversão do julgamento em diligência através de Resolução (efls.7123/7138), pelos seguintes fundamentos:

PROPOSTA DE DILIGÊNCIA

Inicialmente, registro que, embora a conversão em diligência não fosse a minha proposta de voto original, após ponderar as argumentações do Colegiado, inclinei-me a acompanhar o entendimento majoritário. A diligência se justifica para melhor elucidar a questão da compensação do imposto de renda pago no exterior, permitindo que a recorrente demonstre os valores dos lucros disponibilizados no exterior (e considerados na apuração dos respectivos tributos nos períodos de apuração em questão) e apresente a documentação comprobatória, nos termos da legislação.

Nesse sentido, acompanho o Colegiado no entendimento de que a diligência é relevante para verificar se os lucros auferidos no exterior foram disponibilizados nos períodos de apuração correspondentes à autuação fiscal, o que possibilitaria a análise da existência de imposto pago no exterior a ser compensado de ofício, em simetria com o procedimento usualmente adotado pela Autoridade Lançadora quando da compensação de prejuízo fiscal acumulado e base de cálculo negativa da CSLL na constituição de créditos tributários.

A recorrente, em seu recurso voluntário, alega que, na hipótese de a glosa de despesas ser mantida, poderá compensar os valores de IRPJ e CSLL devidos com créditos decorrentes de pagamento de imposto de renda no exterior por suas controladas estrangeiras, com base no art. 26 da Lei nº 9.249/1995 e no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Informa que, em 2010, apurou crédito de R\$ 21.945.033,66 a título de guias pagas no exterior, do qual apenas R\$ 11.874.970,30 foi utilizado para compensar débitos de IRPJ e CSLL, restando um saldo credor de R\$ 10.070.063,36, que foi transferido para os anos subsequentes.

Acrescenta que possui crédito decorrente de imposto de renda pago no exterior também em relação ao ano-calendário de 2011, no valor de R\$ 34.029.014,78, apurado em razão da tributação, no Brasil, de lucros auferidos no exterior.

Conclui que possui saldo de crédito de R\$ 44.099.078,14 para fins de compensação com o IRPJ e a CSLL eventualmente devidos.

Informa que controla o crédito decorrente de pagamentos de imposto de renda no exterior na Parte B do LALUR, e que, pelos seus controles atuais, possui um saldo de crédito no montante de R\$ 95.357.169,28.

Diante do exposto, e considerando a necessidade de melhor elucidar a questão da compensação do imposto de renda pago no exterior, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Autoridade Fiscal:

☐ Dê oportunidade à recorrente para que demonstre os valores dos lucros disponibilizados no exterior correspondentes aos respectivos períodos de apuração dos lançamentos ora discutidos;

☐ Exija da recorrente a apresentação dos documentos comprobatórios dos pagamentos de imposto de renda no exterior, conforme os requisitos da legislação;

☐ Após a análise da documentação apresentada, emita Parecer Conclusivo, recalculando, se necessário, o valor dos créditos tributários lançados, considerando a eventual compensação do imposto de renda pago no exterior, com observância dos limites de dedução permitidos pela legislação.

Após, intimar a recorrente para eventual manifestação do resultado de diligência no prazo de trinta dias.

Esse é o voto.

Ato contínuo, foi elaborado Relatório de Diligência, às efls.8361/8408, sobre o qual o recorrente apresentou manifestação, às efls.8412/8422.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração de **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ** (a fls. 2 e segs.) e **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, referentes ao fato gerador anual de 2014 (lucro real anual), como também, reduzidos os prejuízos fiscais de 2015 e 2016, decorrentes de glosa de despesas consideradas não necessárias; **Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF** (a fls. 38 e segs.), decorrente de supostos pagamento a

beneficiários não identificados ou pagamentos sem causa; bem como multa isolada por falta de IRRF:

- **Despesas não necessárias - Notas fiscais inidôneas (IRPJ):** A autoridade fiscal glosou despesas consideradas indedutíveis, com base no art. 299 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99) e nos arts. 45, § 2º, 46 e 47 da Lei nº 4.506/1964, referentes aos anos-calendário de 2014 a 2016, no valor original de R\$ 28.548.333,43. As despesas glosadas se referem a pagamentos a empresas que emitiram notas fiscais inidôneas, sem a efetiva prestação de serviços, ou com serviços não relacionados ao objeto social da J&F.
- **Custos/Despesas Operacionais/Encargos não dedutíveis:** A autoridade fiscal glosou despesas consideradas indedutíveis, com base no art. 2º da Lei nº 7.689/1988, no art. 2º da Lei nº 9.249/1995 e no art. 28 da Lei nº 9.430/1996, referentes aos anos-calendário de 2014 a 2016, no valor original de R\$ 10.277.400,02. As despesas glosadas se referem a pagamentos a empresas que emitiram notas fiscais inidôneas, sem a efetiva prestação de serviços, ou com serviços não relacionados ao objeto social da J&F.
- **IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos sem causa:** A autoridade fiscal, com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 e nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 674 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), exigiu o IRRF sobre pagamentos efetuados pela J&F, referentes aos anos-calendário de 2014 a 2016, no valor original de R\$ 52.661.846,95. Os pagamentos se referem a supostas propinas a agentes públicos e políticos, conforme confissão da recorrente nos acordos de colaboração premiada e de leniência.
- **Multa por falta de retenção na fonte do Imposto de Renda:** A autoridade fiscal aplicou multa por falta de retenção do IRRF, com base no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, referente aos anos-calendário de 2014 a 2016, no valor original de R\$ 4.656.547,50.

O primeiro argumento de defesa apresentado pela contribuinte diz respeito à suposta compensação indevida de saldos de prejuízo fiscal (PF) e de base negativa da CSLL (BNCSLL) da contribuinte com o montante de tributos apurado pela Fiscalização, referente aos anos-calendário 2015 e 2016.

Segundo a contribuinte, a autoridade fiscal teria utilizado saldos de PF e de BNCSLL para compensar os tributos lançados no presente processo administrativo.

O problema, prossegue a contribuinte, é que os seus saldos de PF e BNCSLL, existentes **até 31/12/2013**, foram transferidos para a sua controlada JBS S.A., para fins de aproveitamento no pagamento de débitos da JBS S.A. no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória no 783, de 2017, a qual foi convertida na Lei no 13.496, de 2017.

Partindo dessa premissa, a contribuinte afirma que a autoridade fiscal compensou saldos de PF e BNCSLL inexistentes, à época da lavratura do Auto de Infração, razão pela qual, na opinião da contribuinte, houve erro na identificação da matéria tributável.

Contudo, como bem aponta a PGFN, a alegação da contribuinte não se aplica ao ano-calendário 2014, visto que não houve qualquer influência de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL na apuração do IRPJ e da CSLL. Com efeito, do TVF se verifica:

245 – A apuração do IRPJ teve como base a ECF (Escrituração Contábil Fiscal) do ano-calendário de 2014, de onde foram retirados o e-LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), a DRE (Demonstração do Resultado do Exercício e o demonstrativo de pagamento, bem como as DCTFs contendo os débitos declarados pela J&F96.

246 – Conforme pode ser comprovado pela **ficha N-630 (Apuração do IRPJ com Base no Lucro Real), da ECF (Escrituração Contábil Fiscal)**, entregue pela JBS, do exercício de 2015, foi informado um imposto de renda negativo no montante de R\$ 1.524.501,9897. Este crédito não foi aproveitado para abater o IRPJ aqui constituído, haja vista que a J&F já o utilizou, por meio de pedido de restituição, compensando-o com outros tributos98. [destaques não constam do original]

CÁLCULO DO IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 2014		
Item	Discriminação	Valor R\$
1	Lucro Líquido do Exercício Antes do IRPJ	860.853.533,19
2	Ajuste do Regime de Tributação de Transição - RTT	35.932.479,47
3	Lucro após os ajustes do RTT	896.786.012,66
5	Adições Lançadas pelo Contribuinte	841.464.538,07
6	Exclusões Lançadas Pelo Contribuinte	1.473.374.503,66
7	Lucro Real Apurado pelo Contribuinte	264.876.047,07
8	Despesas Indutíveis Apuradas	38.499.488,85
9	Lucro Real Apurado pela Fiscalização	303.375.535,92
10	Imposto	45.506.330,39
11	Adicional	30.313.553,59
12	Imposto Devido	75.819.883,98
13	Imposto Declarado/Pago	66.195.011,77
14	AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ	9.624.872,21

Com efeito, se o fundamento apresentado pela contribuinte para cancelar a integralidade do lançamento **não se aplica ao ano-calendário de 2014, não há como se falar em cancelamento da totalidade do Auto de Infração.**

Em outras palavras, o IRPJ e a CSLL referentes ao ano-calendário de 2014 sequer podem ser examinados sob a ótica da suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, conforme alardeado pela contribuinte.

Ademais, ainda que estivesse correta a alegação do contribuinte, como bem pontuado pela decisão recorrida, tratar-se-ia de equívoco em favor do Recorrente:

Sem adentrar na questão relativa à existência ou não de saldo de prejuízo fiscal - PFIRPJ ou de base de cálculo negativa de CSLL - BNCSLL à época do lançamento, ressalto que o ponto levantado pela impugnante não leva nem ao cancelamento dos autos de infração, nem aos seus agravamentos por esta DRJ. Caso a Fiscalização tenha reduzido indevidamente a base tributável (ao realizar a compensação do PFIRPJ e da BNCSLL), isso não contamina o auto de infração como um todo, mesmo porque o único prejudicado seria o próprio Fisco. Por outro lado, não cabe a esta instância julgadora cancelar a compensação de ofício do PFIRPJ e da BNCSLL, pois se assim o fizesse, estaríamos incorrendo em verdadeiro *reformatio in pejus*, sem falar que falece competência aos julgadores da DRJ para realizar lançamentos tributários. Não obstante, poderá a Fiscalização, entendendo que a impugnante tem razão na sua alegação, realizar os lançamentos complementares, se ainda não decaído o direito de lançar. Logo, como apenas a Fiscalização poderá atender ao pleito da impugnante, voto por determinar a remessa de cópia dessa decisão à unidade da Fiscalização responsável pelo lançamento, para análise do pleito da impugnante.

Em decorrência do pedido de cancelamento da compensação de ofício, o qual acima me pronunciei pelo indeferimento, a impugnante ainda alega o seguinte:

"Com o cancelamento da compensação de ofício de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL (pois a Impugnante não dispunha de saldos disponíveis ao final dos anos-calendários de 2014, 2015 e 2016), e a manutenção das glosas das despesas (tanto para o IRPJ quanto para a CSLL), a rigor, o resultado seria a apuração de créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL sobre a matéria tributável apurada pela autoridade administrativa.

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

Diante do que foi sustentado anteriormente, fica claro que esta questão resta prejudicada, mas, *en passant*, há que se ressaltar que crédito de imposto pago no exterior só pode compensar até o valor do acréscimo de IRPJ/CSLL devido, decorrente da inclusão da receita de participação nos

lucros no exterior à base tributável do mesmo ano-calendário, o que, pelo que foi informado pela impugnante, não se aplica na espécie. De qualquer sorte, cabe à Fiscalização verificar tal questão, conforme antes explicado.

Assim, sem que se tenha demonstrado qualquer prejuízo, **é de se afastar a alegação de nulidade.**

O Recorrente sustenta ainda que a análise séria e criteriosa (sem preconceito) dos elementos de prova constantes da colaboração premiada dos executivos da J&F revela que a participação das empresas do Grupo J&F (como é o caso da Recorrente) nos fatos delatados resume-se a pagamentos efetuados e que, em última instância, tiveram como beneficiários agentes públicos, parlamentares e partidos políticos, e que estão identificados nos autos. A origem dos recursos repassados indevidamente igualmente está demonstrada nos autos. A Recorrente não pode deixar de registrar o seu repúdio ao entendimento proferido pelo v. acórdão ora recorrido de que ela teria auferido benefícios com os fatos delatados. Muito pelo contrário. Invariavelmente, os executivos foram compelidos a efetuar pagamentos para exercer ou garantir um direito que era legítimo. Em condições normais e fora de um ambiente de corrupção (principalmente por iniciativa de agentes públicos e parlamentares), evidentemente, não seria necessária a realização de tais pagamentos. De toda forma, a pretensão da União de tributar os fatos delatados deve recair sobre os beneficiários dos recursos, ou seja, os agentes públicos e parlamentares que auferiram os rendimentos, e não sobre a Recorrente.

A PGFN em suas contrarrazões sustenta que se extrai dos diversos depoimentos prestados pelos dirigentes da J&F, citações da prática de se utilizarem notas fiscais de prestadores de serviços como forma de repassar recursos para políticos e agentes públicos.

Nessa toada, a PGFN entende que, 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 jurídica diversa das empresas do grupo J&F. 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 J&F são estranhos ao seu objeto social, não contribuindo para a manutenção de sua fonte produtora.

Pois bem.

Tenho como premissa que a própria compreensão de renda, para fins tributários, conforme observa na literatura econômica e financeira antecedente (e que foi absorvida pelas legislações tributárias posteriores), já partia da premissa de que a renda tributável seria a renda líquida.

Nesse sentido, não se poderia limitar eventual dedutibilidade em razão de eventual ilicitude da operação (e.g propina), haja vista que, nos termos do art. 118, I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Como bem pontua, Tomazela, *a prática de atos ilícitos autoriza a aplicação das penalidades eventualmente previstas em leis, mas não justifica a tributação mais onerosa. Ao*

contrário, a glosa de despesas sob esse fundamento equivaleria à utilização de tributos como sanção por ato ilícito, que é vedado pelo art. 3º do CTN¹.

Sobre este ponto bem elucidam Schoueri e Galdino:

Em suma, a tributação não serve como instrumento sancionatório porque ela não é desenhada para tanto. Cogitar vedação à dedutibilidade de despesa operacional implica sanção ao ato ilícito sem guardar proporcionalidade, pois não se tem como enfoque a gravidade do crime, mas o valor da operação econômica. Ao mesmo tempo, é arbitrária, pois só olha um lado da infração. Ademais, garantias processuais penais não são devidamente asseguradas para resguardar a dosagem da sanção a ser aplicada.

Especificamente em relação à dedutibilidade de propinas, Lucas Bevilacqua e Michell Przepiorka arrematam:

Contudo, conforme respondemos no item 4, o art. 3º do Código Tributário Nacional é explícito ao afirmar que o tributo não constitui sanção de ato ilícito.

Em complemento a isso, o art. 118 do CTN é expresso ao afirmar que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Especialmente em relação ao IRPJ e à CSLL, cujos fatos geradores não estão vinculados a atos ou negócios jurídicos específicos².

Assim, aplicável a referidas despesas a regra geral do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, devendo o aplicador averiguar, em cada caso, a sua relação de pertinência com a atividade econômica da pessoa jurídica³.

Assim, calcados não apenas no art. 47 da Lei n. 4.506/94 amplamente citado, mas também nos arts. 3 e 118, I do CTN, reafirmamos o posicionamento de que não há no ordenamento jurídico brasileiro norma expressa que vede a dedutibilidade de tais despesas (BEVILACQUA, Lucas; Przepiorka, Michell. *Dedutibilidade das Despesas no Regime do Lucro Real*. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalães. **Dedutibilidade das Despesas no Regime do Lucro Real**, São Paulo: MP editora, p. 372)

Em que pese na teoria se admitir a referida dedução, caberia ao contribuinte demonstrar – despesa a despesa – sua relação com seu objeto social e suas atividades, regra geral de dedutibilidade.

Contudo, em minha leitura, **não tendo se desincumbido do ônus de demonstrar que tais despesas preenchem os requisitos do art. 299 do RIR/1999, deve ser mantida a decisão recorrida.**

A Recorrente sustenta ainda a inaplicabilidade do art. 299 do RIR/1999 à CSLL.

¹ SANTOS, Ramon Tomazela. *Dedutibilidade de Despesas com o Pagamento de Propina* cit. (nota 23), p. 716.

² SANTOS, Ramon Tomazela. *Dedutibilidade de Despesas com o Pagamento de Propina* cit. (nota 23), p. 716.

³ SANTOS, Ramon Tomazela. *Dedutibilidade de Despesas com o Pagamento de Propina* cit. (nota 23), p. 731.

Nesse aspecto, peço vênia para transcrever excerto do voto proferido pelo Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga no acórdão n. 1004-000.137, em processo da mesma recorrente:

CSLL: regra específica

86. Alega a recorrente que “não há qualquer obrigatoriedade de as despesas serem reputadas como necessárias, usuais ou normais para as atividades dos contribuintes, deduz-se que elas são dedutíveis para fins de apuração da CSLL independentemente de preencherem tais critérios”. Com efeito, requer a “a dedução das despesas incorridas com o Acordo de Leniência para fins de apuração da CSLL”.

87. A base de cálculo da CSLL, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, é o resultado do exercício (lucro líquido), antes do imposto de renda, ou seja, o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária.

88. Tem-se ainda no âmbito da CSLL, as seguintes leis:

Lei nº 8981, de 1995

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

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

89. Observe-se ainda que o indigitado art. 28 da Lei nº 9.430/1996, com função semelhante à do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, apontou de modo um pouco mais preciso as disposições dessa lei inerentes ao IRPJ aplicáveis também à CSLL, reportando-se às normas de apuração e pagamento de forma expressa (arts. 1º a 3º, 5º a 8º, 26 e 55), bem como normas específicas que afetam a base de cálculo do tributo (arts. 9º a 14, 17 a 24-B e 71).

90. Em resumo, as adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ para efeito de determinação do lucro real não são aplicáveis automaticamente para o fim de apuração da base de cálculo da CSLL, deve-se observar a norma específica para cada tributo. Nesse sentido às Instruções Normativas nº 390/2004 e nº 1700/2017.

91. Verifica-se, pois, que o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, é comum a ambos os tributos, cujas

respectivas bases de cálculo começam a diferir entre si, pelos ajustes específicos previstos na legislação de cada um deles, somente a partir da apuração do resultado do exercício.

92. É dizer, a admissão e/ou glosa de determinada despesa como operacional - necessária, usual e normal - repercute na apuração do lucro operacional que é comum para o IRPJ e a CSLL. Esse racional está em consonância com o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, cujo teor determina que “Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: [...]”.

93. O art. 47, fundamento do art. 299 do RIR/1999, conforme visto acima, trata dos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para dedutibilidade da despesa.

94. Segundo a exposição de motivo⁷ da Lei nº 9.249/1995 que alterou a legislação do IRPJ e da CSLL, o objetivo do art. 13 era tornar mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, em razão de os critérios então existentes - necessidade, usualidade, normalidade (art. 47 da Lei nº 4.506/64) - serem excessivamente subjetivos e permitirem interpretações conflitantes e abusivas tendentes a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Veja-se:

9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com "fringe benefits", que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infraestrutura contábil-tributária, tornando mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro (art. 13).

95. Como se vê, o referido art. 13 da Lei nº 9.249/1995 evidencia o vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos de dedutibilidade de despesas, o que justifica a ressalva no texto legal.

96. Ante o exposto, em não havendo disposição específica para dedução da base de cálculo da CSLL, tais quais as previstas no art. 13 da Lei nº 9.249/1995, deve-se aplicar à CSLL os requisitos gerais da necessidade, usualidade e normalidade, previstos para o IRPJ.

Portanto, pelos fundamentos acima, entendo que **não assiste razão à recorrente**.

Contudo, **assiste razão ao recorrente no que diz respeito à compensação dos tributos devidos com os créditos decorrentes de tributos pagos no exterior e, conforme se verifica, tal reconhecimento impacta diretamente no lançamento e autuação referente à IRPJ e CSLL, conforme veremos abaixo**.

Nesse sentido, bem aponta o relatório de diligência de fls. 8361/8408 que, após extensa análise, conclui:

96 — Após toda esta exposição do trabalho, respondo aos questionamentos do CARF que motivaram a presente diligência da seguinte forma:

A - Requisito da diligência - Dê oportunidade à recorrente para que demonstre os valores dos lucros disponibilizados no exterior correspondentes aos respectivos períodos de apuração dos lançamentos ora discutidos;

Resposta - Os lucros disponibilizados no exterior pelas coligadas/controladas, nos anos-calendário objeto do presente trabalho, foram nos montantes abaixo relacionados:

Ano-Calendário	Valor do Lucro Disponibilizado por Coligada/Controlada no Exterior (R\$)
2014	415.565.000,00
2015	0,00
2016	0,00

B - Requisito da diligência - Exija da recorrente a apresentação dos documentos comprobatórios dos pagamentos de imposto de renda no exterior, conforme os requisitos da legislação;

Resposta -Após analisar os documentos apresentados pelo contribuinte, bem como o seu pleito sobre créditos de impostos de renda pagos no exterior nos anos de 2010 e 2011, constato que os valores passíveis de compensação com tributos futuros decorrentes de lucros da coligada incluído na apuração do imposto de renda da controladora no Brasil está assim demonstrado:

Ano-Calendário	Crédito de Imposto de Renda Pago no Exterior Passível de Compensação Futura (R\$)
2010	2.850.072,20
2011	25.030.675,20
TOTAL	27.880.747,40

C - Requisito da diligência -Após a análise da documentação apresentada, emita **Parecer Conclusivo**, recalculando, se necessário, o valor dos créditos tributários lançados, considerando a eventual compensação do imposto de renda pago no exterior, com observância dos limites de dedução permitidos pela legislação.

Resposta - Coos verificamos, o contribuinte detém um crédito de imposto de renda pago no exterior pela sua controlada J&F Oklahoma. Tal crédito se refere aos recolhimentos ocorridos nos anos de 2010 e 2011 e monta R\$ 27.880, 747,40.

Referido crédito de imposto pode ser compensado com os lucros futuros da J&F Oklahoma adicionados no cálculo do Lucro Real da controladora no Brasil.

Analizando a composição do Lucro Real do ano-calendário de 2014 da J&F Investimentos, objeto do Auto de Infração lavrado, temos que na sua composição houve a inclusão do valor de R\$ 415.564.550,40 referente a lucros de 2014 obtidos pela controlada J&F Oklahoma, condição exigida para que o crédito do Imposto de Renda recolhido em 2010 e 2011 por esta controlada seja passível de compensação.

Assim, refizemos os cálculos da dívida do contribuinte levando em conta a possibilidade da compensação do imposto de renda recolhido pela controlada nos anos de 2010 e 2011. Tais cálculos estão abaixo demonstrados:

(...)

Constata-se que, após as citadas compensações dos créditos de imposto de renda obtidos em 2010 e 2011, não restaram saldo de Imposto de Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados para o ano-calendário de 2014, a serem cobrados do contribuinte.

Após as compensações procedidas restou ainda um saldo de imposto de renda passível de compensação futura com lucros da J&F Oklahoma que venha a ser incluído no Lucro Real da controladora, recolhidos no exterior nos anos de 2010 e 2011, de R\$ 14.790.921,20, conforme demonstrado abaixo.

Assim, considerando o resultado da diligência, deve-se **reconhecer a compensação do tributo devido com os créditos apurados, nos termos e valores reconhecidos no Parecer Técnico (Relatório de Diligência)** às efls. 8361/8408.

Contudo, por se tratar de matéria estranha aos presentes autos, deixo de me manifestar acerca da necessidade ou não de o contribuinte ajustar seu LALUR e LACS.

Assim, considerando o impacto direto do reconhecimento do tributo pago no exterior e a composição de crédito tributário a favor do contribuinte que absorve os valores referentes à autuação de IPRJ e CSLL, **não há alternativa senão cancelar a autuação para esses tributos.**

A recorrente alega ainda a necessidade de se cancelar os autos de infração de IRRF, pois além da natureza sancionatória da regra, pagamento a beneficiário não identificado ou sem operação/causa comprovada, a rigor, impede a União de conhecer o destinatário do rendimento, inviabilizando, assim, a fiscalização do oferecimento à tributação do rendimento auferido.

Nesse aspecto, a regra do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 foi instituída no interesse da União e constitui um desestímulo ao pagamento a beneficiário não identificado ou sem operação/causa comprovada, apenando severamente o contribuinte que pratica tais condutas mediante a atribuição de responsabilidade por “pesada” carga tributária, acrescida de multa punitiva e juros de mora, cujo montante, na grande maioria dos casos, acaba superando o próprio valor do pagamento efetuado.

Todavia, tal regra não afasta o dever da União de fiscalizar o beneficiário do pagamento, quando identificado, e exigir os tributos incidentes sobre a renda do beneficiário identificado.

Acresce que o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 se aplica aos pagamentos efetuados por pessoa jurídica no Brasil. Ou seja, a pessoa jurídica, no Brasil, remete recursos para beneficiário não identificado.

Portanto, o seu âmbito de aplicação está restrito ao território nacional e o sujeito passivo da exigência fiscal sempre será uma pessoa jurídica localizada no Brasil.

E nem poderia ser diferente, pois, como já salientado, a referida regra visa proteger os interesses da União no que diz respeito à fiscalização da tributação da renda e apenar a pessoa jurídica (sediada no Brasil) que oculta o beneficiário do rendimento.

Sobre o referido dispositivo e sua natureza jurídica, peço vênica para transcrever excerto do voto do Conselheiro Efigênio de Freitas no acórdão n. 1101-001.954, de 25/11/2025, que bem tratou da matéria:

31. 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.

31.1 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.

31.2 Note-se, inicialmente, que nesta hipótese o beneficiário é identificado; a discussão gira em torno da causa/operação. Assim, afasta-se de plano o argumento de que identificado o beneficiário não há infração. A lei trata exatamente da não comprovação da causa do recurso entregue a terceiro identificado, quais sejam, sócios, acionistas ou titular.

31.3 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.

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

transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

31.5 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. 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).

31.6 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. Logo, não há falar-se que esse pagamento não configura renda, como pretende fazer crer a recorrente.

32. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada, se for o caso, 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 pesada. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8981, 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. 33. Por mais onerosa que seja a alíquota, 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.

34. 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, a sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento⁴; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido.

35. 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.

Como visto acima, o **IR-Fonte incide tanto no caso de pagamento decorrente de operação não comprovada quanto no caso de beneficiário não identificado.**

Nesse sentido, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

No caso em análise, está comprovado nos autos, de forma incontestada, que a operação é ilícita.

Em outras palavras, **importa extrair que não basta a identificação do beneficiário para afastar a aplicação do referido dispositivo, mas ainda que o pagamento conste com uma causa lícita.**

Daí porque, os fundamentos aduzidos pela Recorrente **não são suficientes para afastar o referido dispositivo.**

Ademais, quanto à alegada incompatibilidade do IRRF por pagamento sem causa com a glosa de despesas, aplica-se a Súmula CARF n. 241:

SÚMULA CARF Nº 241

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 04/11/2025 – vigência em 10/11/2025

O lançamento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado pode coexistir com o lançamento de IRPJ e CSLL por glosa de custos e despesas.

Acórdãos Precedentes: 9101-004.543, 9101-004.250, 9101-003.584, 9101-003.165, 9101-002.605.

Assim, também **afasto referida alegação.**

Na sequência, a recorrente sustenta que, em relação à multa isolada por falta de retenção do IRRF, “tal penalidade não pode prevalecer, pois a legislação invocada pela autoridade administrativa foi revogada tacitamente”.

Esta questão foi tratada pela ex-Conselheira Thais de Laurentiis, nos autos do PAF n. 11080.732169/2013-29 , acórdão n. 1201-005.706, de 14/12/2022. E, nesse sentido, por concordar com o racional ali exposto, peço vênica para transcrever o excerto do voto, adotando-o como razão de decidir:

2.1. Da revogação da multa isolada por falta de retenção

Como anteriormente mencionado, a Recorrente defende que com a nova redação conferida ao art. 9º da Lei nº 10.426/2002, haveria previsão apenas para a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, aplicada conjuntamente com o imposto. No seu entender, conjugando-se os dois dispositivos legais, não mais existiria autorização para a aplicação da multa isolada de 75%, sendo ela (multa isolada) somente possível no percentual de 50% e apenas para os casos expressamente previstos no inciso II, do artigo 44, no qual não se encontra a hipótese de falta de retenção do imposto.

Não é esse, contudo, o melhor entendimento a respeito do tema.

A multa isolada que está sendo cobrada mediante o presente processo administrativo é aquela prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, cuja redação original dispunha in verbis:

Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, o artigo 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96, referido do dispositivo em questão, também em sua redação original, assim prescrevia:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:(g.n.)

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (...)

Nesse contexto, portanto, vigia a imposição da multa à fonte pagadora no montante de 75% (ou de 150%, em caso de evidente intuito de fraude) calculada sobre o valor do IR que deveria ter sido retido.

Ocorre que a Lei n. 11.488/2007 alterou o referido artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e, em razão disso, alterou também o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, os quais passaram a ter a seguinte redação, respectivamente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (g.n.)

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) (g.n.)

(...)

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) (g.n.)

Por isso é que, como bem concluiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em 1º de dezembro de 2020 no Acórdão n. 9101 - 005.276, a legislação manteve a previsão de imposição da multa de 75% (ou de 150%, em caso de evidente intuito de fraude) calculada sobre o valor do IR que deveria ter sido retido pela fonte pagadora dos rendimentos

Por tal razão, **entendo por afastar a referida alegação.**

Questiona-se ainda a qualificação da multa de ofício, segundo o qual não há motivação adequada e suficiente para a qualificação da multa de ofício, pois: (I) a conduta da Recorrente (não refutar os fatos e prontamente disponibilizar à fiscalização todas as informações, planilhas e documentos necessários para a lavratura do auto de infração) está longe de se enquadrar nos tipos penais previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64; (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, também é importante registrar que todos os fatos delatados não tiveram por objetivo o não pagamento de tributos devidos. Ou seja, nunca se buscou a ocultação do fato gerador e o não pagamento de tributos devidos, o que reforça a inadmissibilidade da qualificação da multa de ofício.

Já em relação à multa por ausência de retenção do IRF, segundo sustenta o recorrente, igualmente deve ser cancelada a sua qualificação. Isso porque, conforme mencionado, a Recorrente tem notícia de que as pessoas físicas sofreram a lavratura de autos de infração (o que, aliás, pode ser confirmado pela própria Receita Federal do Brasil), justamente para formalizar a exigência do IRPF sobre a parte da PLR intermediada por outras pessoas jurídicas.

Contudo, extraí-se do TVF que a multa foi qualificada com base nos seguintes fundamentos:

215 - A utilização de notas fiscais de pessoas jurídicas, sabidamente inidôneas pela fiscalizada, demonstra a clara intenção da J&F 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.

216 - Neste intento de obter vantagens, sendo na forma de arcar com despesas de outras pessoas físicas, agentes públicos, ou direcionar valores indevidos sob a forma de pagamento de prestadores de serviços, como ocorreu na sua relação com o grupo do operador Lúcio Funaro, não se limitou a fiscalizada a concorrer no mercado em melhores condições que

seus pares, tentou tirar o máximo proveito inserindo tais benesses como despesa da companhia. Perde duplamente, com isto, a sociedade, a uma quando seus agentes corruptos privilegiam uma organização empresária em detrimento das demais, a duas quando recursos tão escassos num estado combalido como o brasileiro deixam de ser carreadas aos cofres públicos para fazer face as suas necessidades.

217 - Neste arranjo, a conivente participação dos emissores das notas fiscais fica patente. Se houve serviço prestado, certamente não o foi para a J&F, fato sabidamente conhecido por quem os prestou. Caso as notas fiscais sejam emitidas somente para justificar a retirada de valores da fiscalizada, mais comprometido está o seu emissor, pois se utiliza de sua emissão fraudulenta com a plena consciência do seu ato delitivo.

218- De toda forma, a utilização de notas fiscais sem a necessária contraprestação dos serviços nelas registradas serviram para camuflar a retirada de dinheiro legal da empresa, e com estas características aplica-se sobre o IRPJ, a CSLL e o IRRF apurados o percentual de 150% previsto no parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

219 - Quanto ao crime contra a ordem tributária, tipificado no artigo 1º, da Lei nº 8.137/90, a denúncia será formalizada em representação própria, vinculada ao presente Processo Administrativo Fiscal, constituidor do Imposto de Renda e da Contribuição Social devidos pela J&F.

Nesse ponto, importa consignar que a própria recorrente alega em sua petição (fls. 6974) que **não há discussão acerca do pressuposto objetivo previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 no caso concreto (prática de ato ilícito)!**

Contudo, em sua visão, pressuposto subjetivo, igualmente necessário e obrigatório à subsunção da situação à hipótese legal, não está presente no caso concreto, pois, como exaustivamente comprovado no termos de delação premiada firmados com os executivos da Recorrente, bem como no próprio acordo de leniência, a Recorrente praticou os atos ilícitos que ensejaram a autuação fiscal ora combatida apenas com o objetivo de obter vantagens estratégicas junto ao Poder Público, especial perante o Congresso Nacional e o Poder Executivo. Ou seja, a Recorrente jamais praticou qualquer ato ilícito apenas para mitigar a carga tributária incidente sobre suas operações, tampouco ocultou informações apenas com a intenção de fraudar a d. Fiscalização Tributária.

A meu ver, não há dúvidas acerca da necessária qualificação da multa, diante da incontroversa ocorrência das hipóteses prescritas no art. 44, §1º da Lei 9.430/1996.

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.

Naturalmente, conforme já mencionado, a qualificação da multa de ofício de IPRJ e CSLL, já reduzida ao patamar de 100%, ainda que impactando a composição do crédito tributário a favor do fisco, também acaba absorvida pelo reconhecimento de tributo pago no exterior, de modo que a autuação acaba também por ser cancelada nesse ponto.

Na mesma toada, **no que diz respeito ao IR-Fonte**, o percentual da multa majorada de IR-Fonte referente a pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos deve, pelo mesmo racional acima exposto, **ser reduzido para 100%**.

Assim, reforço que deve ser mantida a **penalidade qualificada** referente à **multa isolada por falta de retenção na fonte**, pelos fundamentos acima expostos, mas beneficiada igualmente pela redução ao patamar de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Ademais, deve também ser mantida a aplicação dos juros sobre as multas, nos termos da Súmula CARF n. 108.

Por fim, a recorrente alega a ocorrência de decadência com base no art. 150, §4 do CTN. Contudo, conforme acima, trata-se de hipótese em que comprovado o dolo para fins de majoração da multa qualificada, atraindo-se a aplicação do art. 173, I do CTN e, consequentemente, **afastando-se a referida alegação**.

Em suma, o reconhecimento expresso firmado pelo relatório de diligência da lavra da própria autoridade de origem informando que os tributos pagos no exterior absorvem completamente os valores referentes aos créditos tributários lançamentos na autuação pelo fisco no que diz respeito ao **IRPJ e CSLL, assim como suas penalidades reflexas (e majoradas a 100%)**, inviabilizam, a meu ver, o lançamento e a autuação referente a esses tributos para os anos calendários objetos da autuação.

Logo, como requereu o próprio recorrente, nada obstante a exigência de créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL em razão da glosa de despesas efetuada nos autos (e penalidades majoradas reflexas), **os respectivos montantes deverão ser compensados** com o crédito decorrente de pagamentos de imposto de renda no exterior.

Já no que diz respeito ao **IRRF sobre pagamento sem causa** (e sua aplicação majorada), em face dos fundamentos acima expostos, entendo que deve ser mantida, ainda que a alíquota qualificada seja reduzida a 100%, nos termos da Lei 14.689/2023 (retroatividade benigna).

Por fim, mesma sorte deve seguir a penalidade qualificada referente à **multa isolada por falta de retenção na fonte**, e reduzida ao patamar de 100%, pelos mesmos fundamentos acima expostos.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento, para: i) cancelar os autos de infração de IRPJ e CSLL, bem como as respectivas multas, em razão dos tributos pagos no exterior, conforme Relatório de Diligência; e ii) reduzir a multa isolada de IRFonte e a multa de ofício de IRFonte, ambas qualificadas, ao percentual de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

ACÓRDÃO 1101-002.080 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.747078/2019-03

DOCUMENTO VALIDADO