



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720144/2019-02
ACÓRDÃO	1002-003.832 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	V. DE LIMA COBRANÇA EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, §12, I, DO RICARF.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo e solidários não apresentarem novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados.

PRELIMINAR. NULIDADE DECISÃO. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO.

Somente serão considerados nulos os atos em que presentes uma das circunstâncias previstas pelos incisos I e II do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

PRELIMINAR. NULIDADE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente, em consonância com a legislação de regência, notadamente quando as alegações de vício material se confundem com o mérito.

TDPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do TDPF não são causa de nulidade do auto de infração.

SIGILO BANCÁRIO. EXAME INDISPENSÁVEL. PROCEDIMENTO INSTAURADO.

Tendo sido instaurado procedimento fiscal e demonstrado que o exame das informações bancárias do contribuinte é indispensável, não se considera violado o sigilo bancário quando as instituições financeiras transferem tais informações à Receita Federal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracterizada a infração à lei, é devida a responsabilização solidária do sócio titular em função do disposto no art. 135 do CTN.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

PAGAMENTO SEM CAUSA. IRRF. AUSÊNCIA DE CARÁTER SANCIONATÓRIO.

O IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, incidente sobre pagamentos sem causa, não tem caráter sancionatório. Este tributo é devido em razão da presunção legal de pagamento de rendimento a terceiro sem retenção na fonte do imposto sobre a renda, quando não comprovada a causa do mesmo.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. INCOMPETÊNCIA DA DRJ. A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

Demonstrado o dolo do contribuinte na prática da infração que lhe foi imputada, devida a qualificação da multa.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Adotando o Relatório do acórdão recorrido, esclareço que trata o presente de lançamento decorrente da verificação de pagamentos sem causa e de operações não comprovadas, o que ensejou a exigência do IRRF à alíquota de 35% sobre base de cálculo reajustada, nos termos do art. 674 do RIR/99 (base legal: art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995). A multa aplicada foi qualificada e houve responsabilização solidária do Sr. Valdemir de Lima (doravante Valdemir) pelo crédito tributário constituído. Foi formalizada representação fiscal para fins penais nos autos do processo nº 16004.720147/2019-38.

Conforme consta no Termo de Descrição dos Fatos (TDF) às fls. 487 a 534, a ação fiscal foi motivada pelo fato de o contribuinte V. de Lima Cobranças Eireli (doravante V Lima), no âmbito da Operação Lava Jato, ter sido mencionado na delação premiada, como empresa utilizada para pagamento de propinas a fiscais estaduais.

No ano 2014 o contribuinte obteve receitas de prestação de serviços de quatro clientes: a) em serviço de “cobranças extra-judiciais” – as empresas Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda, Graphic Mega-Trans Com. Transportes, e G & M Transportadora Ltda.; b) em serviço de “assessoria administrativa” – a empresa JBS. No ano 2015 obteve receitas de prestação de serviços de 6 clientes: a) em serviço de “cobranças extra-judiciais” – as empresas Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda, Graphic Mega-Trans Com. Transportes, G & M Transportadora Ltda., PLP Cardoso Cobranças ME e Transportadora Brimary Ltda.; b) em serviço de “assessoria administrativa” – a empresa JBS S/A.

O contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros documentos: a) cópias das notas fiscais e dos contratos que acobertaram a prestação de serviços; (b) descrição detalhada destes e a comprovação de sua efetividade, mediante cópias de relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens, relação dos profissionais que executaram os serviços e outros documentos; (c) relação, por serviço

contratado, dos profissionais da JBS S/A responsáveis pela contratação, contratos comerciais e pagamentos efetuados pelos serviços prestados; (d) relação dos valores recebidos (valor bruto, valor líquido, data, nº da nota fiscal e descrição do serviço); e (e) cópias de documentos comprobatórios do ingresso dos recursos (cheques, TED, DOC etc.).

Em resposta, o contribuinte não apresentou o contrato relacionado ao serviço prestado à JBS S/A, alegando ter sido feito acordo verbal; não apresentou quaisquer e-mails trocados com a JBS S/A, alegando que houve troca de vários e-mails, mas que não foram arquivados; e apresentou relatório denominado “Resumo da Tributação” de vários estados, como sendo o trabalho final contratado. No entendimento da fiscalização tais relatórios não demonstram, tampouco comprovam que V Lima prestou serviços à JBS A/A que justificassem o recebimento de R\$ 607.239,81.

O contribuinte e o responsável solidário foram cientificados do lançamento por via postal em 19/09/2019, conforme fls. 557 e 558, tendo **apresentado conjuntamente impugnação** às fls. 562 a 687, em 18/10/2019.

Por meio do **acórdão nº 11-67.501** (fls. 1752), a **4ª Turma da DRJ/REC julgou a impugnação parcialmente procedente** para (i) reduzir o montante do IRRF lançado de R\$ 234.172,70 para R\$ 231.480,40, (ii) manter a qualificação da multa no percentual de 150% e (iii) manter a responsabilização solidária do Sr. Valdemir de Lima pelo crédito tributário mantido. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014, 2015

PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

PAGAMENTO SEM CAUSA. RETIFICAÇÃO DA AUTUAÇÃO.

Devido excluir da base de cálculo do IRRF o pagamento incluído indevidamente pela autoridade fiscal, que não consta entre as saídas registradas no extrato bancário que serviu de base para o lançamento.

PAGAMENTO SEM CAUSA. IRRF. AUSÊNCIA DE CARÁTER SANCIONATÓRIO.

O IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, incidente sobre pagamentos sem causa, não tem caráter sancionatório. Este tributo é devido em razão da presunção legal de pagamento de rendimento a terceiro sem retenção na fonte do imposto sobre a renda, quando não comprovada a causa do mesmo.

PAGAMENTO SEM CAUSA. MULTA QUALIFICADA DE 150%. CABIMENTO.

Nos pagamentos sem causa, o IRRF deve ser exigido com a multa de ofício de 150 % no caso em que a conduta não se limita à simples inobservância do dever de

recolhimento do IRRF, tendo restado caracterizada a conduta dolosa do contribuinte na prática do ilícito.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. INCOMPETÊNCIA DA DRJ.

A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente.

MULTA QUALIFICADA.

Demonstrado o dolo do contribuinte na prática da infração que lhe foi imputada, devida a qualificação da multa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

SIGILO BANCÁRIO. EXAME INDISPENSÁVEL. PROCEDIMENTO INSTAURADO.

Tendo sido instaurado procedimento fiscal e demonstrado que o exame das informações bancárias do contribuinte é indispensável, não se considera violado o sigilo bancário quando as instituições financeiras transferem tais informações à Receita Federal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracterizada a infração à lei, é devida a responsabilização solidária do sócio titular em função do disposto no art. 135 do CTN.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014, 2015 TDPF.

AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do TDPF não são causa de nulidade do auto de infração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

PLEITO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pleito de diligência quando o contribuinte não aproveita as oportunidades concedidas durante o procedimento fiscal, bem assim o momento da impugnação, para apresentar provas da efetividade das operações alegadas, e a documentação juntada aos autos pela autoridade fiscal é suficiente para o convencimento do julgador administrativo. Trata-se de pedido meramente protelatório.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimados do acórdão em 23.10.2020 (fls. 1845), as partes apresentaram – novamente em conjunto – **Recurso Voluntário em 20.11.2020** (fls. 1846) por meio do qual reitera os argumentos expostos na peça de impugnação:

- Irregularidades no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF): Alega-se que o TDPF inicial (Diligência) não atendeu aos requisitos legais, como a descrição sumária das verificações, tributo e período fiscalizado, e foi utilizado indevidamente para requerer documentos bancários. Além disso, questiona-se a ausência do TDPF nos autos de infração, cerceando a defesa.
- Prorrogações Indevidas do Procedimento Fiscal: Sustenta-se que as sucessivas prorrogações dos prazos não foram devidamente notificadas ou justificadas ao contribuinte, violando os princípios da publicidade, razoabilidade e devido processo legal.
- Alterações de Tributos e Períodos Fiscalizados Sem Notificação: Afirma-se que o fisco alterou os tributos (incluindo IRRF) e períodos de apuração no TDPF de fiscalização sem a devida comunicação e registro formal, prejudicando o direito de defesa.
- Ilegalidade da Quebra de Sigilo Bancário: Argumenta-se que o acesso às informações bancárias foi ilícito, pois os requisitos legais (indispensabilidade da quebra, procedimento de fiscalização em curso e fundamentação específica) não foram devidamente preenchidos. Contesta-se também a retroatividade da aplicação de um fundamento para a quebra (indício de interposição de pessoa) para período anterior à sua vigência.
- Inexistência das Situações Fáticas Alegadas: Os recorrentes contestam as alegações de "embaraço à fiscalização" e "interposição de pessoa" como justificativas para a quebra de sigilo e autuação, apresentando documentação que comprovaria a regularidade de suas operações e a prestação de serviços.
- Falhas na Fundamentação da Acusação Fiscal: Aponta-se a falta de nexo lógico, generalidade e imprecisão na capitulação legal das infrações no auto de infração, o que cerceou o direito de defesa.
- A fiscalização questionou 58 transferências, mas o julgador de primeira instância mencionou apenas 6, o que indicaria a fragilidade das acusações.
- Inviabilidade da Responsabilização da Pessoa Física: Defende-se que a inclusão do sócio Valdemir de Lima como responsável solidário é indevida, pois não houve comprovação de sua conduta dolosa, excesso de poderes ou

infração à lei/contrato social, conforme exigido pelo artigo 135 do CTN. O fato de haver um "acordo de colaboração premiada" mencionando o nome do sócio não é prova suficiente para sua responsabilização.

- No mérito, os recorrentes defendem que as operações financeiras questionadas (TEDs) são inerentes à sua atividade principal de cobranças extrajudiciais e repasse de valores a terceiros por conta e ordem de clientes, e que não configuram "omissão de receitas" ou "pagamentos sem causa". Alegam que, embora algumas operações possam não constar integralmente dos registros contábeis, os beneficiários foram identificados, e a fiscalização deveria ter aprofundado a investigação sobre a causa das operações, em vez de presumi-las como "sem causa".
- Ao final, os recorrentes solicitam a reforma integral do acórdão de primeira instância, com a declaração de insubsistência total do Auto de Infração ou, subsidiariamente, o retorno dos autos para um novo julgamento que aprecie devidamente todas as alegações.

Não foram juntados novos documentos com o Recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

1) Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

2) Do Recurso:

Como exposto, o julgamento de primeira instância manteve a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 35% sobre pagamentos considerados "sem causa". Além disso, reconheceu a aplicação de multa qualificada de 150% sobre esses pagamentos, justificando que a conduta do contribuinte "não se limita a simples inobservância do recolhimento do imposto". A decisão também caracterizou a solidariedade da pessoa física (VALDEMIR DE LIMA) com base no artigo 135 do CTN e indeferiu um pleito de diligência formulado pelo contribuinte.

Embora tenha reconhecido a inclusão de valores indevidos na base de cálculo do IRRF autuado, o que, para os recorrentes, demonstrou a fragilidade das determinações da Fiscalização, a decisão manteve a substância da autuação.

Em sede recursal o contribuinte, no geral, replica os argumentos da peça de impugnação. Por meio de extenso arrazoado tenta desqualificar o trabalho fiscal sob a alegação de ter havido violações no procedimento preliminar à constituição do crédito tributário, com violações às regras atinentes a emissão e prorrogação dos TDPFs, quebra de sigilo bancário e Requisição de Movimentação Financeira.

Em que pese toda a argumentação entendo pela manutenção parcial da decisão recorrida, sendo necessário apenas ajustes no percentual da multa qualificada aplicada.

3) Da Preliminar de nulidade da decisão recorrida:

Em sede de preliminar o contribuinte requer a anulação da decisão proferida em razão da ausência de manifestação acerca de pontos suscitados na Impugnação, notadamente no que diz respeito ao debate acerca da aplicabilidade da Lei nº 8303, aos fatos geradores anteriores a 2014.

Entretanto, ao contrário do argumentando pela recorrente, não há omissão do acórdão quanto a este ponto. A matéria em questão foi expressamente enfrentada pelo Colegiado Recorrido por meio dos parágrafos 93 e 94 do acórdão:

Do sigilo bancário

(Condensação dos tópicos: (a) Da ilegalidade na quebra do sigilo bancário no curso do procedimento fiscal; (b) Das condições para a quebra do sigilo bancário; **(c) Da retroatividade da quebra do sigilo bancário;** (d) Da inexistência das situações de fato alegadas pelos auditores-fiscais no curso do procedimento fiscal; (e) Da inobservância dos requisitos formais e materiais na requisição e emissão da RMF no curso do procedimento fiscal)

...

93. Segundo a LC nº 105, de 2001, não se considera violado o sigilo bancário quando as instituições financeiras prestam informação às autoridades e agentes fiscais tributários. Para que tais informações sejam prestadas, o seu exame deve ser indispensável e deve estar instaurado procedimento fiscal.

...

94. **Esta LC foi regulamentada pelo Decreto nº 3.724, de 2001, com as alterações efetuadas pelos Decretos nºs 6.104, de 2007, e 8.303, de 2014, onde as considerações acima foram repetidas, estabelecendo-se os meios pelo quais tais informações são solicitadas.** Cabe às autoridades competentes para expedir o TDPF requisitar as informações bancárias do contribuinte, utilizando, para tanto, o documento denominado “Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira” (RMF) (1ª condição). Tal requisição somente pode ser expedida após ter sido instaurado procedimento de fiscalização (2ª condição), bem assim após o

sujeito passivo ter sido intimado a apresentar as referidas informações (3ª condição), e os exames destas ser considerado indispensável (4ª condição):

Neste cenário não há no julgado omissões que possam levar a sua nulidade.

No mais, nos termos do **art. 59 do Decreto nº 70.235/72** somente há nulidade de despachos e decisões quando esses forem proferidos por autoridade incompetente ou quando caracterizada a preterição do direito de defesa.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Nenhuma das situações está presente na decisão da DRJ. O acórdão recorrido foi proferido por autoridade competente e, diante dos argumentos e provas juntados pelo Contribuinte, concluiu pela procedência parcial do lançamento.

Neste cenário, deixo de acolher da preliminar de nulidade suscitada.

4) Das demais alegações recursais:

Ultrapassada a preliminar de nulidade da decisão recorrida, deve-se destacar que o recurso voluntário apresentada em conjunto – Contribuinte e solidário – não trouxe qualquer novo elemento para debate. As partes se limitaram a reproduzir os argumentos expostos na impugnação, não tendo sido apresentada ainda novas provas para comprovar a causa dos pagamentos recebidos e os quais motivaram a exigência do imposto.

Neste cenário, **aplicando o permissivo do art. 114, §12 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023**, por concordar com a fundamentação adotada pelo Colegiado recorrido, reproduzo parte do acórdão que é pertinente para o desfecho da lide, sendo que ao final farei consideração em separado acerca da multa qualificada haja vista a aplicação da retroatividade benigna justificada pelas alterações promovida pela Lei nº 14.689/2023.

Do TDPF

(Condensação dos tópicos: (a) Do termo procedimento fiscal; (b) Dos requisitos do TDPF; (c) Das prorrogações do procedimento fiscal; (d) Das alterações dos tributos; (e) Das etapas do procedimento fiscal, (f) Dos documentos necessários para a instrução do auto de infração)

10. Nesta parte da impugnação, o sujeito passivo faz as seguintes considerações:

10.1. O TDPF – D não consta nos autos, havendo apenas sua menção, e, a seu ver, esta falta decorreu do propósito da autoridade fiscal de inviabilizar a sua análise para não serem verificados seus defeitos insanáveis;

10.2. A obrigatoriedade do TDPF referido advém do art. 9º do Código de Defesa do Contribuinte, do art. 196 do CTN, do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, e do prestígio ao princípio da publicidade. Segundo os referidos dispositivos, o termo deve conter o período a ser fiscalizado, as datas iniciais e finais da execução dos trabalhos, as infrações em apuração, bem como as medidas a serem adotadas. No caso, o TDPF-D contém apenas a identificação do contribuinte, a identificação do responsável pela emissão e os respectivos auditores-fiscais executantes, bem como a menção absolutamente genérica do alcance da diligência. Não contém o termo final das diligências, o tributo e respectivas operações a serem verificadas, os livros e documentos a serem analisados, bem como as medidas e procedimentos a serem adotados. Ou seja, as exigências de ordem material não foram atendidas, conferindo poderes irrestritos aos auditores-fiscais, ao mesmo tempo que submete o contribuinte à situação de extrema insegurança ante a impossibilidade de identificar os objetivos e limites das atividades daquelas autoridades, de modo que todo o trabalho decorrente se mostra inepto, sendo devida a nulidade do processo administrativo. A jurisprudência do Carf (AC 9202-007.302, de 24/10/2018) e a jurisprudência judicial (TRF1, proc. 200343000002290, de 26/02/2010) são no sentido de seu entendimento;

10.3. A exigência de documentos bancários durante o procedimento de diligência era incompatível com a finalidade do TDPF-D, conforme disposição do art. 3º, II, da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, e descrição sumária contida nele. Além disso, o TDPF não atendeu outros requisitos formais estabelecidos no art. 5º da referida portaria, já que estavam ausentes: (i) a indicação do tributo objeto do procedimento fiscal; (ii) o período de apuração do fato impunível; (iii) o relatório de verificação da correspondência entre valores declarados e apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB; e (iv) a indicação da descrição sumária das verificações a serem realizadas, colocados de forma genérica no TDPF. Assim, sem a correta consignação do que se buscava no procedimento fiscal, não se cumpriram os elementos obrigatórios do TDPF – D, conforme §4º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017. Além de violação desses requisitos, não foram observados os arts. 1º, 2º, I, III, V, VII, VIII e X, e 3º, II, da Lei nº 9.784, de 1999, bem assim, o art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, e o art. 37 da Constituição Federal (CF). Tais irregularidades foram argumentadas junto à autoridade fiscal em resposta à intimação recebida, mas esta permaneceu silente, em total abuso de poder e de autoridade. Mesmo ciente das inobservâncias dos preceitos legais, foi expedido novo TDPF, agora de fiscalização, sob nº 08.1.05.00-2018-00241-0, com o intuito de convalidar todas as ilegalidades até então praticadas;

10.4. No que concerne às prorrogações do TDPF-D e do TDPF-F, em nenhuma destas o contribuinte foi devidamente notificado ou mesmo cientificado dos seus motivos justificadores. Nos termos do art. 7º, §2º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o prazo dos termos lavrados é de sessenta dias, prorrogável por igual período, desde que haja qualquer outro ato escrito indicando o prosseguimento dos trabalhos e criando uma condição de validade para que a prorrogação mencionada produza efeitos. Quanto à obrigatoriedade de lavratura de termos, o disposto no art. 8º do referido decreto é claro ao mencionar a necessidade de “*se lavrar termos decorrentes de atividade fiscalizadora*”, e estabelecer a forma de dar ciência ao fiscalizado. Assim, não há discricionariedade na norma de modo que a fiscalização possa ou não, ao seu critério, lavrar termos da atividade fiscalizadora. As prorrogações eletrônicas lançadas nos TDPF não preenchem a condição da norma acima. Não havendo qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, é legítimo questionar a validade e a legalidade das prorrogações sucessivas realizadas, todas sem ciência ao contribuinte. É direito seu ter ciência sobre a tramitação dos procedimentos em seu desfavor, inclusive o direito a ter vistas aos autos, nos termos do que é previsto no inciso II do art. 3º, da Lei nº 9.784, de 1999. Assim, não tendo sido oportunizado acesso ao procedimento fiscal durante o seu curso, e não havendo prova de ato escrito para justificar as prorrogações, é patente a nulidade o procedimento. De forma a ratificar a necessidade de intimação e ciência dos atos administrativos praticados pelos auditores-fiscais, cita-se o disposto nos arts. 28 da referida lei. Além disso, o disposto no seu art. 50 também justifica a necessidade de ato por escrito com a motivação da necessidade de prorrogação do procedimento;

10.5. Não foram verificadas as regras relativas à alteração das espécies de tributos ao longo do procedimento fiscal. Constatou-se no TDPF- F que o procedimento fiscal se referia à apuração de fato impunível relativo a IRPJ, no período de 01/2014 a 12/2015. Posteriormente, em 02/09/2019, houve alterações tanto na indicação do tributo, que passou a ser IRRF, quanto do período de apuração, que passou a constar como sendo 12/2014, 01/2015 a 03/2015 e 05/2015 a 12/2015. Contudo, tais alterações não foram levadas ao conhecimento do contribuinte, o que somente ocorreu quando da ciência do auto de infração, trazendo inegáveis prejuízos ao defendente, devendo ser reconhecidas nulas as alterações realizadas. Consoante §2º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.748, de 2017, as alterações do tributo e período de apuração devem ser registradas no TDPF-F, bem como consignadas no primeiro termo de ofício emitido pela autoridade fiscal; o que não ocorreu. Após a alteração, os únicos atos de ofício praticados pela autoridade fiscal foram a emissão do Termo de ciência de Lançamento e Encerramento do Procedimento Fiscal em relação ao contribuinte e ao responsável solidário, os quais não têm consignação expressa da mudança efetuada, não oportunizando qualquer contestação de sua parte;

10.6. Cabe à administração controlar seus atos, observando os aspectos da oportunidade, conveniência, justiça, conteúdo, forma, finalidade, moralidade e legalidade do ato praticado. No caso concreto, alguns requisitos de validade dos atos administrativos não foram observados, o que compromete a legalidade do processo fiscal e, por consequência, impõe o reconhecimento da nulidade do auto de infração. Para que o ato administrativo se aperfeiçoe, deve atender requisitos de competência, finalidade, forma, objeto e motivo. Quanto à forma, o procedimento fiscal não observou a prescrita na legislação, pois, como dito, (i) não foram observados os elementos obrigatórios estipulados no §4º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017; (ii) não foi

praticado qualquer ato escrito que pudesse indicar de forma inequívoca a intenção de prosseguir nos trabalhos fiscais e, pois, as prorrogações dos prazos das TDPF – D e TDPF –F, na forma do art. 7º, §2º, do Decreto nº 70.235, de 1972; (iii) não foram lavrados termos fiscais de prorrogação, bem como não houve entrega das cópias destes ao impugnante, em relação aos TDPFs, na forma exigida do art. 8º do Decreto nº 70.235, de 1972; (iv) não foram consignadas no primeiro termo de ofício as alterações de tributo e de período de apuração, o que é previsto no §2º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017; e (v) não houve intimação sobre os atos de prorrogações sucessivas e sobre as alterações de tributo e período de apuração, na forma prevista no art. 28 da Lei nº 9.784, de 1999. Quanto à finalidade, este requisito também foi descumprido no procedimento fiscal, vez que (i) foram exigidos documentos bancários em diligência, extrapolando o conteúdo material e a finalidade disposta no inciso II do art. 3º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017; e (ii) houve instauração de procedimento fiscal e seu desenvolvimento sem prévia atividade de seleção e preparo da ação fiscal, sem indicação dos parâmetros técnicos utilizados, sem observância da impessoalidade, interesse público, imparcialidade, finalidade e razoabilidade, não atendendo o disposto nos arts. 1º, §1º e art. 4º, §1º da Portaria nº 6.478, de 2017, art. 2º da Lei nº 9.784, de 2017, e art. 37 da CF. Em relação ao requisito motivo, não foram apresentados os motivos e motivações para as diversas e sucessivas prorrogações dos TDPFs. Por fim, quanto ao objeto, que se refere ao conteúdo do ato administrativo, no curso do procedimento fiscal ocorreram muitas violações das normas de regência, em especial a Portaria RFB nº 6.478, de 2017, e o Decreto nº 70.235, de 1972.

11. Resumidos os argumentos trazidos pelo contribuinte, passa-se a apreciá-los.

12. De início é devido esclarecer que, consoante o disposto no art. 4º, §§3º e 4º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, o TDPF, seja de diligência, seja de fiscalização, é expedido exclusivamente na forma eletrônica, cabendo ao contribuinte tomar conhecimento do seu teor por meio de acesso ao sítio da RFB na Internet, com a utilização do código de acesso indicado no termo fiscal que formalizar o início do procedimento fiscal.

§ 3º O TDPF será expedido exclusivamente na forma eletrônica, conforme modelos constantes dos Anexos I a III desta Portaria.

§ 4º A ciência do TDPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço , mediante a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, mediante o qual o sujeito passivo poderá certificar-se da autenticidade do procedimento.

13. Na espécie, por intermédio do TIF nº 126/2018 (fls. 2 a 4), a autoridade fiscal informou no nº do TDPF-D, bem assim o seu código de acesso. Mesma providência foi adotada quando da emissão do TDPF-F, oportunidade em que foi informado o seu nº e o seu código de acesso por meio do Termo de Início de Procedimento fiscal (fls. 104 a 108), primeiro ato subsequente. Tais constatações podem ser verificadas nas cópias parciais dos referidos termos abaixo inseridas:

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 126/2018

Identificação do Procedimento	
Número do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF): 08.1.65.00-2018-00178-1	Código de Acesso: 72907218

TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Identificação do Procedimento	
Número do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização 08.1.05.00-2018-00241-0	Código de Acesso 15411445

14. Percebe-se que a norma em momento algum determina a anexação do TDPF aos autos do processo gerado em razão da impugnação, ou mesmo a entrega de uma via junto ao termo lavrado pela autoridade fiscal executora da diligência ou do procedimento fiscal. Tanto a emissão eletrônica prévia ao procedimento, quanto a sua ciência por meio de código de acesso fornecido ao contribuinte, são requisitos estabelecidos na norma devidamente atendidos pela autoridade fiscal.

15. No que se refere ao argumento de obrigatoriedade de lavra do TDPF pela fiscalização, contendo o período a ser fiscalizado, as datas iniciais e finais da execução dos trabalhos, as infrações em apuração, bem como as medidas a serem adotadas, em cumprimento ao disposto no art. 9º do Código de Defesa do Consumidor e no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, e de que tais exigências de ordem material não foram atendidas, **é devido esclarecer que o referido termo de distribuição não é ato de lavra da autoridade fiscal que está executando o procedimento fiscal, mas sim de responsabilidade da autoridade administrativa competente especificada na referida norma, além do que não se trata de um ato decorrente do procedimento fiscal e lavrado em função deste, na forma de termo fiscal, mas de um instrumento ADMINISTRATIVO, conforme preceitua o art. 4º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, quer dizer, consiste em documento de controle interno da Receita Federal, decorrente de planejamento de atividades fiscais, emitindo com o fim de distribuir procedimentos fiscais aos auditores-fiscais, bem assim de gerenciá-los.**

Art. 4º Os procedimentos fiscais serão instaurados após sua distribuição por meio de **instrumento administrativo** específico denominado Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), previsto no art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.(grifo nosso)

16. Portanto, o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito, que trata exclusivamente de termos decorrentes da atividade fiscalizadora, não tem qualquer aplicação quando se trata de TDPF.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

17. Em relação ao art. 9º do Código de Defesa do Consumidor mencionado pelo contribuinte, é devido esclarecer ao seu digno representante, signatário da peça de contestação, que tal norma consiste na Lei Complementar nº 939, de 03/04/2003, resultante de processo legislativo

estadual, que não produz qualquer efeito no presente caso, onde se está tratando de procedimento fiscal em âmbito federal e, por conseguinte, sujeito a normas de esfera federal.

18. Passando para outro tópico de argumentação trazido pelo contribuinte, concernente na ausência de elementos obrigatórios no TDPF-D, estipulados no §4º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, e na incompatibilidade entre a exigência de apresentação de extratos bancários e a finalidade e alcance do procedimento de diligência fixada na descrição sumária do referido termo e no art. 3º, II, da mencionada portaria, é devido tecer as considerações a seguir.

19. O art. 3º, II, da referida portaria dispõe assim:

Art. 3º Para fins do disposto nesta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

[...]

II - de diligência, ações que tenham por objeto a coleta de informações ou outros elementos requeridos pelo sujeito passivo ou de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual, e que possam resultar em constituição de crédito tributário ou aplicação de sanções administrativas por não atendimento à intimação no curso do procedimento de diligência efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

20. Está cristalino neste dispositivo que a diligência abrange TODA E QUALQUER ação com o objetivo de coletar informações e outros elementos de interesse da administração tributária, que possam resultar na constituição de crédito tributário (a formalização do crédito tributário será realizada após instaurado procedimento fiscal de fiscalização, nos termos do inciso I do art. 3º acima referido). A norma não estipula limitações ao poder investigativo da autoridade fiscal, desde que a diligência mantenha relação com o procedimento fiscal principal que esteja sendo realizado.

21. Na espécie, conforme indicado no campo “Descrição Sumária” do TDPF- D, a abertura de procedimento de diligência decorreu da necessidade de se “*proceder à coleta de informações e documentos destinados a subsidiar o procedimento de fiscalização junto ao contribuinte/responsável JBS S/A [...]*”.

22. O procedimento fiscal junto à pessoa jurídica JBS S/A foi realizado no âmbito da Operação Lava Jato, e, por intermédio da decisão de 02/03/2018 (fls. 286 a 288), o Ministro Edson Fachin autorizou o compartilhamento com a RFB do conteúdo dos inquéritos e petições relacionados aos acordos de colaboração firmados entre o Ministério Público Federal (MPF) e as empresas do Grupo JBS e seus executivos e ex-executivos, destacando a ausência de restrição de publicidade das peças coligadas no procedimento.

23. No acordo de colaboração premiada, o Sr. Boni (ex-funcionário da JBS) declarou ter feito pagamentos de vantagens indevidas (propinas) a agentes fiscais de renda do Acre (cópia às fls. 289 a 290). Conforme consta, a JBS adquiriu ativos da empresa Frigorífico Santa Maria, com unidades em Rondônia e no Acre, e o delator afirma que no primeiro trimestre de 2012 foi procurado pelo então diretor tributário do frigorífico adquirido, Sr. Valdemir, titular do contribuinte, sugerindo um encontro com o agente fiscal, e informando que havia um esquema pelo qual o referido frigorífico poderia recolher menos ICMS, mediante pagamento de um percentual para o Sr. Carlos Alberto (agente fiscal),

em contrapartida. Consta, ainda, que houve reunião onde foi feito o acordo de redução do montante do ICMS a pagar, e que o Sr. Boni fazia, ao final de cada mês, as apurações do imposto e encaminhava ao agente fiscal Carlos Alberto, que devolvia uma planilha com o nome do favorecido para o pagamento, ao lado dos valores que deveriam ser pagos conforme percentual acordado. Segundo o delator, esta planilha recebida era por si repassada ao Sr. Demilton (outro ex-funcionário da JBS, também delator), que procedia à operacionalização dos pagamentos. O delator apresentou uma tabela contendo uma relação de propinas pagas e, dentre os valores indicados, destacam-se os pagamentos feitos ao contribuinte V Lima.

24. Adicionalmente, o delator informou que a conta titularizada pelo contribuinte foi utilizada para transferências de valores relativos ao pagamento de propinas a agentes fiscais de renda.

25. Os recebimentos da JBS S/A por parte do contribuinte foram por si confirmados e escriturados como receitas de prestação de serviços. Porém, segundo afirmado pela JBS, em resposta a intimação (às fls. 298 e 299), esses serviços não ocorreram efetivamente, razão pela qual a autoridade fiscal diligenciou junto ao contribuinte averiguar a veracidade de tal informação. Foi dada ao contribuinte a oportunidade de comprovar a existência de fato das prestações de serviços, mas este não logrou sucesso nesse intento (o que será apreciado mais adiante neste voto).

26. Em virtude de a falta de comprovação da prestação dos serviços indicar a possibilidade da veracidade das informações decorrentes da delação e da JAB S/A, tornou-se necessário apurar se a conta do contribuinte havia sido efetivamente utilizada tão somente para transferir valores recebidos para o pagamento de propinas a agentes fiscais, conforme afirmado na delação. Para tanto, imprescindível o acesso aos extratos bancários do contribuinte para permitir conhecer o fluxo financeiro, mediante a verificação das saídas de sua conta e identificação dos beneficiários dos pagamentos e das causas dos mesmos.

27. Então, não há dúvida de que a solicitação de apresentação de extratos bancários estava dentro do contexto da investigação procedida em razão da delação realizada no âmbito da Operação Lava Jato, para confirmação das informações prestadas pelos delatores e pela JBS S/A. Tratam-se de dados de interesse da Administração Tributária para fins de apuração do adequado recolhimento de tributos incidentes nas referidas transações.

28. No que se refere à alegada ausência de elementos obrigatórios no TDPF-D, estipulados no §4º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, é necessária a sua transcrição para entender o seu alcance. É de se destacar que o referido dispositivo determina que o TDPF- D deve contar os elementos listados no *caput* do artigo, além daqueles enumerados no §1º e uma descrição sumária das verificações a serem realizadas:

Art. 5º O TDPF conterá:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo; III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do(s) Auditor(es)-Fiscal(ais) da Receita Federal do Brasil responsável(is) pelo procedimento fiscal;

VI - o número do telefone e endereço funcional para contato; e

VII - o nome e a matrícula do responsável pela expedição do TDPF.

§ 1º No caso de procedimento de fiscalização, além dos elementos relacionados no caput, o TDPF-F ou TDPF-E conterá a indicação do tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado e o respectivo período de apuração do fato punível, e, facultativamente, o relatório de verificação da correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo alcançar os fatos geradores ocorridos nos últimos 5 (cinco) anos e os do período de execução do procedimento fiscal.

[...]

§ 4º No procedimento fiscal de diligência, o TDPF-D conterá, além dos elementos mencionados no caput e no § 1º, a indicação da descrição sumária das verificações a serem realizadas.

29. O contribuinte contesta especificamente a ausência dos elementos contidos no §1º, bem como da descrição sumária mencionada no §4º, a qual entende que foi efetuada de forma genérica.

30. Não obstante haver menção, no §4º, que trata de elementos específicos do TDPF-D, aos elementos listados no §1º, que tratam de elementos específicos do TDPF-F, há que se considerar que essa indicação não tem eficácia alguma, já que a investigação a ser realizada em diligência não traz como finalidade precípua acarretar a constituição de crédito tributário em relação ao diligenciado, mas sim apurar informações de interesse do procedimento de fiscalização realizado em relação a outra pessoa física ou jurídica, consoante se depreende do inciso II, do art. 3º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, já transcrito neste voto anteriormente, mas novamente copiado aqui para uma melhor visualização.

Art. 3º Para fins do disposto nesta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização: ações que tenham por objeto verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB e a aplicação da legislação do comércio exterior, e que possam resultar em redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e em constituição de crédito tributário, este último inclusive quando decorrente de glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e

II - de diligência, ações que tenham por objeto a coleta de informações ou outros elementos requeridos pelo sujeito passivo ou de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual, e que possam resultar em constituição de crédito tributário ou aplicação de sanções

administrativas por não atendimento à intimação no curso do procedimento de diligência efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

31. Quer dizer, em diligência não é investigada a regularidade do contribuinte em relação a tributos e períodos específicos, mas apenas são levantados dados necessários para subsidiar procedimento de fiscalização em andamento junto a outra pessoa física ou jurídica. O diligenciado não é investigado na condição de sujeito passivo de obrigação tributária, mas é apenas instrumento de apuração e/ou confirmação de informações levantadas em relação a terceiro, o qual, este sim, está sendo investigado para apurar possível descumprimento de obrigação tributária.

32. Caso os documentos e esclarecimentos levantados indiquem a possibilidade de descumprimento de obrigações tributárias por parte do diligenciado, deve ser aberto procedimento fiscal de fiscalização, nos termos do inciso I do referido artigo, mediante emissão de TDPF-F, conforme efetuado no presente caso, onde estarão discriminados os tributos e períodos de apuração a serem investigados, em cumprimento ao disposto no §1º do art. 5º.

33. Este entendimento é reforçado pelo disposto no art. 5º, §2º, da portaria, que, ao prever a possibilidade de alteração de informações quanto ao tributo e ao período de apuração, faz menção exclusivamente ao TDPF-F. Caso tais elementos fossem obrigatórios no TDPF-D, o referido dispositivo faria menção também a este tipo de TDPF. Se não o fez, é porque não há previsão de obrigatoriedade dessas informações no TDPF-D.

§ 2º O tributo e o período de apuração do fato punível inicialmente indicados nos termos do § 1º poderão ser, respectivamente, diversificado e ampliado, devendo a alteração ser registrada no TDPF-F ou TDPF-E e consignada no primeiro termo de ofício emitido pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal.

34. Em suma, os elementos obrigatórios de um TDPF-F, estabelecidos no §1º do art. 5º, não são elementos obrigatórios do TDPF-D, razão pela qual não procede o alegado pelo contribuinte.

35. Quanto ao caráter genérico do texto colocado no campo “Descrição Sumária” do TDPF-D em apreciação, que assim dispõe: *“proceder à coleta de informações e documentos destinados a subsidiar o procedimento de fiscalização junto ao contribuinte/responsável JBS S/A [...]”*, é devido considerar que o mesmo encontra-se em consonância com a disposição do §4º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, vez que esta estabelece tão somente que o TDPF-D deverá conter *“descrição sumária das verificações a serem realizadas”*.

36. Maior detalhamento das verificações a serem realizadas, com indicação das informações a serem obtidas, e dos esclarecimentos e documentos a serem solicitados, dentre os quais, extratos bancários, deixaria de ser uma descrição sumária. Na forma como feito restou claro ao diligenciado que o procedimento fiscal de diligência estava sendo realizado com o objetivo de apurar dados que subsidiassem o procedimento fiscal de fiscalização realizado junto à JBS.

37. Não poderia ser diferente, pois compete apenas ao auditor-fiscal executor do procedimento fiscal avaliar as informações que deverão ser apuradas junto ao diligenciado, bem assim identificar a necessidade de aprofundamento quanto a determinados fatos verificados, com o intuito

de buscar explicações a dúvidas surgidas, corroborar informações prestadas por terceiros e/ou lastrear as conclusões alcançadas. Não poderia uma portaria da RFB restringir a atuação do Auditor-Fiscal na realização de atividades cuja competência foi estatuída pelo art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002.

38. Como dito, o TDPF é apenas um instrumento administrativo de distribuição e de gerenciamento de procedimento fiscal, que não tem o condão de interferir nos critérios de investigação adotados pela autoridade fiscal, ou seja, na abrangência das provas e esclarecimentos considerados necessários e suficientes.

39. Ainda dentro do assunto relativo às irregularidades no TDPF-D, o contribuinte argumenta que não foram observados os arts. 1º, 2º, I, III, V, VII, VIII e X, e 3º, II, da Lei nº 9.784, de 1999, bem assim, o art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, e o art. 37 da CF.

40. Antes deste julgador se pronunciar quanto ao descumprimentos dos artigos indicados da Lei nº 9.784, de 1999, é pertinente esclarecer que o trâmite de um processo administrativo fiscal envolve dois momentos distintos: o momento do procedimento oficioso e o momento do procedimento contencioso.

41. A primeira fase, momento oficioso, correspondente ao procedimento fiscal, é caracterizada pela atuação exclusiva da autoridade tributária, em busca de obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e das demais circunstâncias relativas à exigência. O destinatário desses elementos de convencimento é o contribuinte – que pode reconhecer o seu débito, recolhendo-o, e o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento e/ou a manifestação de inconformidade contra a exclusão do regime especial.

42. Nessa fase, portanto, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, concedidos pelo art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. A exemplo do que ocorre no inquérito policial, não se fala em contraditório porque até então inexistente acusação alguma e, portanto, sequer pode haver litígio.

43. Já a fase **processual** – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento, e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e consequente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

44. Tal compreensão encontra amparo no art. 5, inciso LV da Constituição Federal, que direciona a garantia do contraditório aos litigantes e acusados em geral, não havendo que se falar em garantia ao contraditório durante o procedimento fiscal.

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

45. Por outro lado, as disposições da Lei nº 9.784, de 1999, aplicam-se à fase em que o processo está formalizado, o que está evidente no art. 3º, II, que faz referência à “*vista dos autos*”. Em outra parte da norma, em seu art. 22, §4º, consta que o “*processo deverá ter suas páginas numeradas sequencialmente e rubricadas*”, o que reforça a necessidade de existência de processo instaurado. Ainda no art. 48, a norma estabelece que a “*Administração tem o dever de explicitamente emitir*

decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência”, indicando mais uma vez a necessidade de existência de um processo formalizado, de iniciativa do interessado (administrado) ou de ofício (administração), como preceitua o art. 5º dessa norma.

Art. 5º O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado.

....

Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

46. Assim, não resta dúvida de que o argumento do contribuinte não tem fundamento, vez a referida norma somente tem aplicação após instaurada a fase processual, não se aplicando à etapa do procedimento fiscal, seja de diligência, seja de fiscalização.

47. Em relação ao art. 37 da CF, este estabelece que a administração pública “*obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]*”, o contribuinte não apontou no que os princípios da impessoalidade, moralidade e eficiência teriam sido violados. Quanto ao princípio da legalidade, restou demonstrado que o TDPF-D atendeu os requisitos estabelecidos na Portaria RFB nº 6.478, de 2017, que não violou as disposições da Lei nº 9.784, de 1999, bem assim o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, vez que não aplicáveis a ele, e que a autoridade fiscal atuou dentro dos limites da sua competência fixada na Lei nº 10.593, de 2002, com solicitação de esclarecimentos e documentos ao contribuinte suficientes para a apuração da veracidade das informações prestadas judicialmente por delator na Operação Lava Jato. Por fim, o princípio da publicidade foi plenamente respeitado, tendo o contribuinte tomado ciência de todos os termos lavrados pelo auditor-fiscal em razão do procedimento fiscal de diligência (com também no de fiscalização), como também do TDPF emitido eletronicamente pela autoridade administrativa competente, disponível no sítio da RFB na Internet, por meio de código de acesso disponibilizado.

48. Quanto ao art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, que estabelece que o servidor público deve “*observar as normas legais e regulamentares*”, este não foi desrespeitado, vez que, conforme já tratado, não houve descumprimento de normas legais e infralegais por parte do auditor-fiscal e da autoridade administrativa competente para a emissão do TDPF.

49. Passa, agora, a apreciar os argumentos que abordam as prorrogações do TDPF.

50. Consoante já esclarecido, o art. 4º, §§3º e 4º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, determina que o TDPF é expedido exclusivamente na forma eletrônica, cabendo ao contribuinte tomar conhecimento do seu teor por meio de acesso ao sítio da RFB na Internet, com a utilização do código de acesso indicado no termo fiscal que formalizar o início do procedimento fiscal, seja de diligência, seja de fiscalização.

51. Além disso, o art. 9º da referida portaria estabelece que alterações decorrentes de prorrogação de prazo, dentre outras razões, serão realizadas mediante registro eletrônico no próprio TDPF:

Art. 9º As alterações no procedimento fiscal decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela sua execução ou supervisão bem como as relativas ao exame dos tributos e período de apuração, excetuados os casos que se enquadrem na hipótese prevista no art. 8º, serão procedidas mediante registro eletrônico no próprio TDPF, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

52. Ainda é devido destacar que no art. 11, *caput*, e o §§1º e 2º, que tratam especificamente do prazo do TDPF e sua prorrogação, consta tão somente os prazos de execução de cada tipo de TDPF, a sua forma de contagem, bem assim determinação de que os mesmos serão prorrogados “[...] até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos [...]”

Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

I - 120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e

II - 60 (sessenta) dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o *caput* poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

§ 2º Para fins de controle administrativo, a contagem do prazo do procedimento fiscal far-se-á a partir da data da expedição do TDPF, salvo nos casos de expedição de TDPF-E, nos quais a contagem far-se-á a partir da data de início do procedimento fiscal.

53. Da análise conjunta dos referidos dispositivos, extrai-se que a ciência das prorrogações dos TDPF são efetivadas de forma eletrônica, cabendo ao contribuinte o acompanhamento do andamento do procedimento fiscal no sítio da RFB na Internet. No caso, conforme cópias dos TDPF incluídas pelo contribuinte no texto de sua impugnação, as prorrogações estão devidamente indicadas e atendem os prazos fixados em norma.

54. Diferentemente do defendido pelo contribuinte, não há na portaria referida qualquer exigência de ciência ao diligenciado/fiscalizado da motivação para a prorrogação do procedimento fiscal, seja no TDPF, seja em outro termo (de intimação ou prosseguimento de ação fiscal ou outro, lavrados em razão do procedimento fiscal de diligência ou de fiscalização). Basta que o trabalho fiscal não tenha sido concluído e que seja necessário mais prazo para a busca de informações adicionais ou para a análise dos esclarecimentos e documentos obtidos.

55. É devido esclarecer que as prorrogações do procedimento fiscal não mantêm relação de dependência com termos de intimação, de prosseguimento de ação fiscal ou quaisquer outros termos lavrados pela autoridade fiscal executora do procedimento fiscal, em razão deste. Pode haver prorrogação eletrônica, sem que tenha ocorrido a lavratura de qualquer termo por parte da autoridade fiscal. Ou seja, a norma não estabelece nenhuma exigência no sentido de que a prorrogação do TDPF, que se dá por meio eletrônico, seja acompanhada de lavratura de termo pela autoridade fiscal. Não há esta vinculação pretendida pelo contribuinte.

56. A alegação do contribuinte fundamentada no art. 7º, §2º do Decreto nº 70.235, de 1972, não tem qualquer fundamento. O referido dispositivo trata de recuperação de espontaneidade por parte do contribuinte se passados mais de sessenta dias do último termo lavrado pela autoridade fiscal em decorrência do procedimento fiscal (intimação ou prosseguimento de ação fiscal ou outro), sem que a autoridade fiscal tenha cientificado o contribuinte de outro termo (intimação ou prosseguimento da ação fiscal).

57. Tal prazo não mantém qualquer relação com o prazo de execução dos procedimentos fiscais, ou seja, do TDPF, mas sim, tem a função de permitir ao contribuinte recolher tributos objetos de investigação, e de este recolhimento ser considerado espontâneo, não obstante após o vencimento, não se sujeitando ao lançamento de ofício e, por conseguinte, à exigência da multa de ofício vinculada. Caso o contribuinte seja cientificado de novo termo lavrado em decorrência do procedimento fiscal após o prazo de sessenta dias antes mencionado, sem que tenha procedido à sua regularização fiscal, volta a perder o benefício da espontaneidade.

58. Adicionalmente, quanto ao disposto no art. 8º do Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece que termos da atividade fiscalizadora devem ser lavrados e entregues para o fiscalizado, há que se considerar que sua disposição foi plenamente atendida no presente caso. Todos os termos lavrados pela autoridade fiscal, em razão da diligência e fiscalização, foram devidamente cientificados ao contribuinte, que recebeu uma via dos mesmos por via postal.

59. Por outro lado, o TDPF, de lavra da autoridade administrativa da RFB competente para tanto, este não consiste em termo decorrente da atividade de diligência ou de fiscalização, ou seja, de procedimento fiscal (como é o caso dos termos de intimação, de constatação, de verificação fiscal, de prosseguimento da ação fiscal, autos de infração e outros, onde são solicitados livros, documentos, arquivos, esclarecimentos, bem assim, são expressadas as apurações e conclusões do trabalho fiscal, e constituídos os créditos tributários), mas sim em documento de controle interno da Receita Federal, instrumento da administração, decorrente de planejamento de atividades fiscais, para distribuição de procedimentos fiscais aos auditores- fiscais e seu gerenciamento.

60. Há que se considerar, pois, que o art. 8º do Decreto nº 70.235, de 1972, como os demais dispositivos desta norma, não tratam deste ato administrativo (TDPF).

61. Por fim, nesta parte relativa às prorrogações, conforme visto, para defender seu direito a ciência sobre a tramitação dos procedimentos fiscais em seu desfavor, inclusive o direito a ter vistas aos autos, o contribuinte menciona disposição do inciso II do art. 3º, da Lei nº 9.784, de 1999. Também faz referência aos arts. 28 e 50 da mesma lei para ratificar a necessidade de intimação e ciência dos atos praticados pelos auditores-fiscais, e de que os atos de prorrogação sejam formalizados por escrito e com motivação da sua necessidade.

62. Reitera-se aqui, o que já foi exposto anteriormente neste voto, no sentido de que a Lei nº 9.784, de 1999, trata tão somente de regramento da relação administrador/administrado após a instauração de processo, não se aplicando à fase de procedimento fiscal, que pode ou não resultar na formalização de processo, conforme seja lavrado ou não auto de infração, e conforme o contribuinte discorde ou não da autuação.

63. Instaurado o contencioso, como no presente caso, todos os atos processuais, sejam o auto de infração, os despachos de diligência, as resoluções ou as decisões quanto à lide, em primeira e segunda instâncias, são formalizados por escrito, devidamente motivados e cientificados ao sujeito passivo. O descumprimento desses requisitos para esses atos processuais é que ensejará considerar descumpridas as disposições da referida lei.

64. Portanto, como o contribuinte está questionando o ato de prorrogação do prazo do procedimento fiscal mediante anotações eletrônicas no TDPF, prévio à fase processual, os dispositivos mencionados não servem de fundamento para sua alegação.

65. Dando seguimento à apreciação dos argumentos trazidos pelo contribuinte, passa-se a analisar a alegação de que houve alteração da espécie de tributo e do período de apuração sem que houvesse consignação de tal fato em termo de ofício emitido pela autoridade fiscal, e que tal fato descumpra disposição do art. 5º, §2º, da Portaria RFB nº 6.748, de 2017. Segundo o impugnante, após a alteração procedida, os únicos atos de ofício praticados pela autoridade fiscal foram a emissão do Termo de ciência de Lançamento e Encerramento do Procedimento Fiscal em relação ao contribuinte e ao responsável solidário, os quais não têm consignação expressa da mudança efetuada.

66. Vejamos o que dispõe o referido dispositivo normativo:

§ 2º O tributo e o período de apuração do fato punível inicialmente indicados nos termos do § 1º poderão ser, respectivamente, diversificado e ampliado, devendo a alteração ser registrada no TDPF-F ou TDPF-E e consignada no primeiro termo de ofício emitido pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal.

67. Extrai-se que a alteração de tributo e período de apuração objetos do procedimento fiscal pode ser realizada, devendo ser feito o registro no TDPF-F. Esse registro, nos termos do art. 9º da mencionada portaria é feito de forma eletrônica.

Art. 9º As alterações no procedimento fiscal decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela sua execução ou supervisão bem como as relativas ao exame dos tributos e período de apuração, excetuados os casos que se enquadrem na hipótese prevista no art. 8º, serão procedidas mediante registro eletrônico no próprio TDPF, conforme modelo aprovado por esta Portaria. (Grifou-se)

68. Este requisito foi cumprido e não é objeto de contestação pelo contribuinte.

69. Adicionalmente, o §2º estabelece que a alteração procedida deve ser consignada no primeiro termo de ofício emitido pelo auditor-fiscal responsável pela execução do procedimento fiscal.

70. Na espécie, a alteração do tributo e dos períodos de apuração foram registradas no TDPF-F em 02/09/2019, conforme reconhecido pelo próprio contribuinte, e os primeiros termos lavrados pela autoridade fiscal foram o auto de infração, o Termo de Descrição dos Fatos e o Termo de Encerramento, todos cientificados ao contribuinte no mesmo dia 19/09/2019.

PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM 02/09/2019	
NATUREZA DA ALTERAÇÃO	
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES INCLuíDOS:	PERÍODOS:
IRRF	12/2014
	01/2015 a 03/2015
	05/2015 a 12/2015
ENCAMINHAMENTO	
Fica alterado, nos termos da Portaria RFB nº 6.478, de 29 de Dezembro de 2017, o Procedimento Fiscal nº 08.1.05.00-2018-00241-0, conforme definido acima.	
Brasília, 02 de Setembro de 2019.	
PROCEDIMENTO FISCAL ENCERRADO	
JORDAO NOBRIGA DA SILVA JUNIOR - Matrícula: 01220105	
COORDENADOR(A)-GERAL	
COFIS - COORDENAÇÃO-GERAL DE FISCALIZAÇÃO	

71. Embora, nos referidos termos não haja menção expressa à alteração procedida, há que se considerar ter ocorrido menção tácita, o que pode ser deduzido a partir das informações contidas no auto de infração e no Termo de Descrição dos Fatos, quanto ao tributo e aos fatos geradores lançados, o que supri satisfatoriamente a exigência da norma.

72. Por óbvio, se em tais termos consta que o tributo lançado foi o IRRF e que os fatos geradores ocorreram nos meses de 12/2014, 01/2015 a 03/2015 e 05/2015 a 12/2015, e se o TDPF foi emitido originariamente com tributo IRPJ e períodos de apuração de 01/2014 a 12/2015, quer dizer, a princípio, que houve alteração procedida no TDPF, o que foi confirmado pelo próprio contribuinte ao acessar tal documento no sítio da RFB na Internet.

73. Como último tópico de argumento, o contribuinte discorre que os requisitos de aperfeiçoamento do ato administrativo, tais como, a forma, a finalidade, o motivo e o objeto, não atenderam o estabelecido na legislação durante o procedimento fiscal. Como se esclarecerá a seguir, tal alegação não tem qualquer fundamento.

74. Todas as situações apontadas pelo impugnante para demonstrar que o procedimento fiscal não observou a forma prescrita na legislação, especificamente §§ 2º e 4º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, arts. 7º, §2º, e 8º do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 28 da Lei nº 9.784, de 1999, já foram abordadas por este julgador nesse voto, onde restou demonstrado que não houve qualquer irregularidade relativamente aos TDPFs e aos procedimentos fiscais de diligência e de fiscalização.

75. Para defender o descumprimento do requisito de finalidade dos atos no procedimento fiscal, o contribuinte retorna com a questão da exigência de apresentação de documentos bancários em diligência, que, no seu entender, extrapolou o conteúdo material e finalidade disposta no inciso II do art. 3º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017. Tal argumento já foi plenamente analisado neste voto, restando evidente que a exigência foi feita para atender a necessidade de dados para confirmar as informações obtidas em razão de delação premiada de ex-membros da JBS S/A no contexto da Operação Lava Jato.

76. Ainda quanto ao requisito de finalidade, o impugnante alega que houve instauração de procedimento fiscal e seu desenvolvimento sem prévia atividade de seleção e preparo da ação fiscal, sem indicação dos parâmetros técnicos utilizados, sem observância da impessoalidade, interesse público, imparcialidade, finalidade e razoabilidade, não atendendo o disposto nos arts. 1º, §1º e art. 4º, §1º da Portaria nº 6.478, de 2017, art. 2º da Lei nº 9.784, de 2017, e art. 37 da CF.

77. Ora, conforme já mencionado neste voto, a emissão do TDPF-D decorreu da necessidade de levantamento de esclarecimentos e documentos necessários para subsidiar

procedimento fiscal realizado junto à sociedade empresária JBS S/A, visando apurar a veracidade de informações prestadas em delação premiada de ex-executivos dessa pessoa jurídica, que foi acordada judicialmente no âmbito da Operação Lava Jato, a cujos documentos a RFB teve acesso por decisão do STF, bem assim, confirmar informação prestada pela JBS em atendimento a intimação lavrada no seu respectivo procedimento fiscal, todas no sentido de que o contribuinte estaria envolvido em pagamento de propinas para agentes fiscais de renda do Acre, e que sua conta bancária fora usada como instrumento de transferência dos referidos recursos.

78. Já a emissão do TDPF-F foi consequência direta das apurações efetuadas em diligência, que indicaram a necessidade de acesso às informações bancárias do contribuinte via RMF.

79. Claro, portanto, que a emissão dos TDPFs (i) ocorreu de forma imparcial, em função de apurações relativas a delação premiada realizada no contexto de operação conjunta da Polícia Federal, do Ministério Público Federal e da RFB, (ii) atendeu o interesse público, já que patente a possibilidade de desvio de dinheiro público, com não recolhimento de tributos, (iii) teve uma finalidade determinada de apurar as informações prestadas na delação e na resposta da JBS a intimação a que foi submetida, e (iv) atendeu ao requisito da razoabilidade, vez que permitiu a apuração da veracidade das denúncias feitas, assegurando-se ao denunciado a possibilidade de comprovação de sua regularidade fiscal.

80. Em relação ao requisito motivo das prorrogações, como já tratado neste voto, a norma não estipula que as essas devam ser justificadas ao fiscalizado, estabelecendo tão somente que serão efetuadas até a *“efetiva conclusão do procedimento fiscal”* (§1º do art. 11 da Portaria RFB nº 6.478, de 2017). Enquanto a autoridade fiscal executora do procedimento fiscal entender necessário o prosseguimento da investigação para consolidação de seu entendimento pela regularidade tributária ou não do fiscalizado, o TDPF correspondente é prorrogado.

81. No que concerne ao requisito objeto, o contribuinte faz apenas referência ao fato de que no curso do procedimento fiscal ocorreram muitas violações das normas de regência, em especial a Portaria RFB nº 6.478, de 2017, e o Decreto nº 70.235, de 1972. Como todos os dispositivos mencionados destas normas já foram apreciados anteriormente, concluindo pela regularidade do procedimento fiscal, resta considerar improcedente este argumento.

82. Por fim, não bastasse todo o exposto, há que se ressaltar novamente que o TDPF é um mero instrumento da administração para gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, servindo também para notificar o contribuinte que ele está sendo fiscalizado por autoridade regularmente constituída. Nesse sentido, veja-se orientação presente no sítio da RFB na Internet:

Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) é o instrumento de gestão administrativa que registra a distribuição do procedimento fiscal e será expedido exclusivamente na forma eletrônica, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III da Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017. (grifo no original)

83. A competência dos Auditores-Fiscais para executar procedimentos fiscais e, conforme o caso, efetuar lançamentos deles decorrentes, está definida em lei (artigo 142 do CTN e 6º,

da Lei 10.593/2002), não podendo eventuais falhas e erros na emissão e trâmite de dispositivo de controle interno do procedimento fiscal, criados por ato infralegal, inquinar de nulidade o próprio lançamento fiscal.

84. Nesse sentido, está consolidada a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não estabelece regra de competência na atuação do Auditor-Fiscal na realização do lançamento, mas tão somente normas procedimentais quanto ao gerenciamento das atividades de fiscalização. (AC 3302-005.097, de 30/01/2018)

NULIDADE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) NÃO OCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da Fiscalização, não implicando nulidade do procedimento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. (AC 1302-002.398, de 17/10/2017)

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). FINALIDADE.

À época da execução da ação fiscal, o Mandado de Procedimento Fiscal constituía um mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória, não tendo o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do agente tributário para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento de ofício. (AC 2401-005.232, de 18/01/2018)

MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração. (AC 3201-003.216, de 26/10/2017)

85. Como último argumento trazido relativamente ao TDPF, o contribuinte argumenta ser obrigatória a instrução do auto de infração com os TDPFs emitidos, conforme disposição do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, e que a ausência dos mesmos impõe a nulidade do lançamento.

86. Consoante já tratado anteriormente neste tópico do voto, quando o impugnante questionou a falta de juntada aos autos dos TDPFs, reitera-se aqui que esses termos de distribuição não são ato de lavra da autoridade fiscal que está executando o procedimento fiscal, mas sim de responsabilidade da autoridade administrativa competente especificada na referida norma, além do que não se trata de um ato decorrente do procedimento fiscal e lavrado em função deste, na forma de termo fiscal, mas de um instrumento ADMINISTRATIVO, conforme preceitua o art. 4º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, quer dizer, consiste em documento de controle interno da Receita Federal, decorrente de planejamento de atividades fiscais, emitindo com o fim de distribuir procedimentos fiscais aos auditores-fiscais, bem assim de gerenciá-los.

87. Assim, o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito, que trata exclusivamente de termos decorrentes da atividade fiscalizadora, não tem qualquer aplicação quando se trata de TDPF, não sendo elemento necessário à instrução o lançamento.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Do sigilo bancário

(Condensação dos tópicos: (a) Da ilegalidade na quebra do sigilo bancário no curso do procedimento fiscal; (b) Das condições para a quebra do sigilo bancário; (c) Da retroatividade da quebra do sigilo bancário; (d) Da inexistência das situações de fato alegadas pelos auditores-fiscais no curso do procedimento fiscal; (e) Da inobservância dos requisitos formais e materiais na requisição e emissão da RMF no curso do procedimento fiscal)

88. Em relação ao acesso por parte da autoridade fiscal a seus dados junto à instituição financeira onde mantinha conta corrente bancária, o contribuinte defende que não foram cumpridos os requisitos para tanto – procedimento de fiscalização em curso e exames serem indispensáveis –, estabelecidos no art. 6º da LC nº 105, de 2001, c/c nos arts. 1º, 2º, *caput* e §5º, 3º e 4º, §§ 5º e 6º, do Decreto nº 3.724, de 2001.

89. Quanto ao requisito de haver procedimento de fiscalização, discorre que o procedimento de diligência, ocorrido em um primeiro momento, em cumprimento a TDPF-D, não se presta a esta finalidade, pois o Decreto nº 3.724, de 2001, exige que haja procedimento de fiscalização. Ressalta que, após ficar evidenciada a imprestabilidade do procedimento por meio de diligência, foi emitido em 20/12/2018 o TDPF-F.

90. Entende que, para justificar ser indispensável o exame das informações bancárias, a autoridade fiscal fundamentou indevidamente a emissão da RMF nos incisos VII (referindo-se ao art. 33, I da Lei nº 9.430, de 1996) e XI (presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato) do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2011, vez que:

90.1. a) Na solicitação de emissão da RMF (fls. 245 a 248), a autoridade fiscal deveria trazer com precisão e clareza a hipótese de indispensabilidade indicada. Mas o relatório nela contido traz, de forma simplória e precária, os motivos para tanto, não os evidenciando de forma circunstanciada, e não observando a razoabilidade da pretensão;

90.2. b) O inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, caracteriza como embaraço à fiscalização a negativa não justificada de apresentação dos documentos solicitados, o que, a seu ver, não ocorreu no caso, já que foram apresentadas respostas e justificativas durante todo o procedimento fiscal, sendo esclarecido que não seriam fornecidos os documentos bancários solicitados pois (i) o TDPF não atendia os requisitos legais; (ii) não havia motivos justificadores, devidamente fundamentados, para o acesso aos mesmos; e já que, até aquele momento, (iii) nada havia sido comprovado quanto aos “possíveis fatos de delação premiada” imputados contra si (havia

informações desacompanhadas de documentos). Quanto às razões e justificativas apresentadas, os auditores-fiscais não teceram comentários, caracterizando aceitação tácita quanto à “negativa plenamente justificada”, o que afasta o alegado embaraço;

90.2.1. Ademais, ante o entendimento firmado pelo Carf no sentido de que a emissão de RMF com base em suposto embaraço à fiscalização necessita de aporte de documentação capaz de indicar condutas que permitam concluir pela intenção deliberada do contribuinte de obstaculizar o andamento da ação fiscal (AC 1302-000.489), entende que o mero não atendimento de intimação para apresentar extratos bancários não é motivo suficiente para expedir o RMF;

90.3. c) A afirmação de que a sua conta bancária foi utilizada para pagamento de propina a terceiro, não se encaixa no conceito de interposição de pessoa estabelecido no §2º do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, e, portanto, não configura a hipótese do inciso XI do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001. Ademais, não há que se falar em pagamento de propina, já que houve comprovação da efetiva prestação dos serviços junto à JBS através da apresentação de (i) notas fiscais, (ii) extratos bancários com os recebimentos, (iii) Declaração do Simples Nacional (DAS), (iv) Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (Defis), e documentos diversos, concernentes em estudos, relatórios, demonstrativos e resumos tributários, os quais resultaram em partes dos serviços efetivamente prestados. Ou seja, foi devidamente comprovada a origem dos recebimentos;

90.3.1. Adicionalmente, o inciso XI do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, foi incluído pelo Decreto nº 8.303, de 2014, publicado no DOU em 05/09/2014. Assim, antes desta data não existia a possibilidade de “quebra de sigilo bancário” com base em *“presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato”*, porém, mesmo assim, este fundamento foi utilizado para a busca de informações de todo o ano-calendário 2014;

90.3.2. A única norma que prevê a retroação de atos é o art. 106 do CTN, que não estabelece a possibilidade de considerar o ato de “quebra de sigilo” para período anterior ao do próprio fundamento de validade. Além disso, tal dispositivo confere retroação para situações sempre mais benéficas aos contribuintes, *“quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática”*, e que, como a quebra do sigilo pode ser considerada como verdadeira penalidade, a retroação deve ser interpretada da melhor forma ao defendente.

91. Ao fim, conclui que, em razão desses argumentos, a obtenção dos extratos bancários se deu de forma ilícita, maculando de vício insanável o lançamento, sendo devido seu cancelamento.

92. Não procedem os argumentos trazidos pelas razões que se passa a expor.

93. Segundo a LC nº 105, de 2001, não se considera violado o sigilo bancário quando as instituições financeiras prestam informação às autoridades e agentes fiscais tributários. Para que tais informações sejam prestadas, o seu exame deve ser indispensável e deve estar instaurado procedimento fiscal.

Art. 1º. (...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2o, 3o, 4o, 5o, 6o, 7o e 9 desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6o As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

94. Esta LC foi regulamentada pelo Decreto nº 3.724, de 2001, com as alterações efetuadas pelos Decretos nºs 6.104, de 2007, e 8.303, de 2014, onde as considerações acima foram repetidas, estabelecendo-se os meios pelo quais tais informações são solicitadas. Cabe às autoridades competentes para expedir o TDPF requisitar as informações bancárias do contribuinte, utilizando, para tanto, o documento denominado “Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira” (RMF) (1º condição). Tal requisição somente pode ser expedida após ter sido instaurado procedimento de fiscalização (2ª condição), bem assim após o sujeito passivo ter sido intimado a apresentar as referidas informações (3ª condição), e os exames destas ser considerado indispensável (4ª condição):

Art. 2º. (...)

§ 5o A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

(...)

Art. 4o Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

§ 1o A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

I - Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto;

II - Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto;

III - presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto;

IV - gerente de agência. § 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do procedimento fiscal (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014).

95. Na espécie, o procedimento fiscal teve início após expedição do TDPF-D nº 08.1.65.00-2018-00178-1, que autorizou a realização de diligência para “*proceder à coleta de informações e documentos destinados a subsidiar o procedimento de fiscalização junto ao contribuinte/responsável JBS S/A [...]*”. Posteriormente, foi dado prosseguimento ao procedimento fiscal na forma de fiscalização, com a expedição do TDPF-F nº 08.1.05.00-2018- 00241-0 em 20/12/2018. Somente nesta data foi solicitada pela autoridade fiscal executora do procedimento fiscal a emissão da RMF, conforme fls. 245 a 248, e a RMF somente foi expedida em 26 de fevereiro de 2019. Há, pois, que se considerar atendida a 2ª condição para tal requisição, qual seja, estar em procedimento de fiscalização.

96. Ressalte-se, apenas para fins de esclarecimento ao contribuinte, que a necessidade de procedimento fiscal de fiscalização é condição exclusivamente para o acesso aos dados bancários do contribuinte via RMF. A LC nº 105 e o Decreto nº 3.724 não vedam que o sujeito submetido a procedimento fiscal de diligência seja intimado para apresentar os documentos bancários.

97. Além da emissão do RMF ter ocorrido com procedimento de fiscalização em curso, há que se considerar que a RMF foi emitida por autoridade com competência para expedir TDPF, no caso, o Coordenador-Geral Substituto de Fiscalização (art. 7º, I, da Portaria RFB nº 6.478, de 2017), conforme cópia às fls. 249 a 250, atendendo a 1ª condição antes mencionada.

98. Também a expedição da RMF foi precedida de intimações ao contribuinte para a apresentação de extratos bancários, fato este reconhecido na impugnação. Não tendo sido atendidas as intimações, há que se considerar satisfeita a 3ª condição para a expedição da RMF e acesso às informações bancárias do fiscalizado.

99. Em relação à última condição para a expedição da RMF, qual seja, a indispensabilidade do exame dos dados bancários, a autoridade fiscal justificou tal condição nos incisos VII e XI do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001.

100. De acordo com o disposto o inciso VII, os exames são considerados indispensáveis nas situações previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, dentre as quais, é de interesse aqui o não fornecimento de informações sobre movimentação financeira, conforme apontado pela autoridade fiscal no relatório que faz parte da solicitação de RMF antes mencionada:

Decreto nº 3.724, de 2001

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

(...)

VII - previstas no art. 33 da Lei no 9.430, de 1996;

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embarço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;(grifou-se)

101. Verifica-se que no caso concreto ocorreu a situação descrita no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, qual seja, o “*não fornecimento de informações sobre [...] movimentação financeira [...]*”. Frise-se que a norma é clara ao determinar que o não fornecimento dos dados bancários basta para a caracterização do embarço, independentemente de o sujeito passivo ter apresentado justificativa para o não atendimento. Tanto é assim que ao tratar da exibição de livros e documentos em que se assenta a escrituração, o dispositivo admite que a negativa de apresentação justificada não caracteriza embarço, mas não estabelece a mesma exceção ao tratar da prestação de informações de movimentação financeira. A correta leitura do texto, conforme a construção adotada pelo legislador, deve ser feita assim:

I - embarço à fiscalização, caracterizado pela (A) negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como (B) “**CARACTERIZADO**” pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

102. Assim, o fato de o contribuinte não ter apresentado seus documentos bancários, formulando justificativas para tanto nas respostas às intimações, não afasta seu enquadramento no referido dispositivo.

103. Ademais, como já tratado anteriormente, todas irregularidades dos TDPFs, alegadas em fase de procedimento fiscal e em sede de impugnação, e apontadas como justificativa para não apresentar os documentos bancários, não restaram configuradas, como já tratado exhaustivamente em tópico anterior neste voto.

104. Frise-se que o fato de a autoridade fiscal não ter tecido comentários sobre as justificativas apresentadas pelo contribuinte ainda no decorrer do procedimento fiscal, recusando-as de forma expressa, não autoriza considerar “aceitação tácita” de que houve “negativa plenamente justificada” para a não apresentação dos documentos bancários. É devido lembrar que, como já tratado neste voto, na fase inquisitória (ou seja, no procedimento fiscal), não há que se falar

emcontraditório, não havendo a necessidade de pronunciamento da autoridade fiscal quanto aos motivos de recusa de cumprimento de intimação por parte do fiscalizado.

105. No que se refere ao Acórdão nº 1302-000.489 do Carf, citado pelo contribuinte, cuja ementa está transcrita abaixo, é devido tecer duas considerações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

O acesso à movimentação financeira do contribuinte, autorizado pela Lei Complementar nº. 105, de 2001, implica fiel obediência aos ditames do Regulamento correspondente (Decreto nº. 3.724, de 2001). No caso vertente, em que o referido acesso se deu com suporte nas hipóteses descritas no art. 33 da Lei nº. 9.430, de 1996, seria necessário o aporte de documentação capaz de indicar condutas que permitissem concluir pela intenção deliberada do contribuinte de obstaculizar o andamento da ação fiscal (embaraço), sendo insuficiente, à evidência, a mera comprovação do não atendimento de intimação para apresentar extratos bancários.

106. Primeiro, este julgado do Carf não tem poder de normatização para a administração tributária, conforme já tratado no início deste voto. Além disso, o entendimento deste julgado ainda não foi objeto de expedição de súmula com efeito vinculante estabelecido pelo Ministro da Economia, situação que vincularia o colegiado de 1ª instância;

107. Segundo, não bastasse isso, no presente caso, conforme já tratado anteriormente neste voto, a autoridade fiscal apurou fatos e levantou documentos suficientes para justificar a necessidade de acesso às informações bancárias do contribuinte, indicando que este claramente tentou ocultá-las. Senão vejamos:

107.1. No âmbito da Operação Lava Jato, e em razão de acordos de colaboração firmados entre o Ministério Público Federal (MPF) e as empresas do Grupo JBS e seus executivos e ex-executivos, o Sr. Boni (ex-funcionário da JBS) declarou que a JBS fez pagamentos de vantagens indevidas (propinas) a agentes fiscais de renda do Acre (cópia às fls. 289 a 290). Conforme consta na delação, a JBS adquiriu ativos da empresa Frigorífico Santa Maria, com unidades em Rondônia e no Acre, e o delator afirma que no primeiro trimestre de 2012 foi procurado pelo então diretor tributário do frigorífico adquirido, Sr. Valdemir, titular do contribuinte, sugerindo um encontro com o agente fiscal, e informando que havia um esquema pelo qual o referido frigorífico poderia recolher menos ICMS, mediante pagamento de um percentual para o Sr. Carlos Alberto (agente fiscal), em contrapartida. Consta, ainda, que houve reunião onde foi feito o acordo de redução do montante do ICMS a pagar, e que o Sr. Boni fazia, ao final de cada mês, as apurações do imposto e encaminhava ao agente fiscal Carlos Alberto, que devolvia uma planilha com o nome do favorecido para o pagamento, ao lado dos valores que deveriam ser pagos conforme percentual acordado. Segundo o delator, esta planilha recebida era por si repassada ao Sr. Demilton (outro ex-funcionário da JBS, também delator), que procedia à operacionalização dos pagamentos. O delator apresentou uma tabela contendo uma relação de propinas pagas e, dentre os valores indicados, destacam-se os pagamentos feitos ao contribuinte V Lima. Adicionalmente, o delator informou que a conta titularizada pelo contribuinte foi utilizada para transferências de valores relativos ao pagamento de propinas a agentes fiscais de renda;

107.2. O conteúdo dos inquéritos e petições relacionados aos acordos de colaboração mencionados, em especial a documentação relativa à delação do Sr. Boni, foi compartilhada com a RFB por autorização do Sr. Ministro Edson Fachin, do STF,

107.3. Em procedimento fiscal de diligência realizado junto ao contribuinte, este confirmou os recebimentos da JBS apontados pelo delator, alegando que decorreram de prestação de serviços à referida sociedade empresária. Todavia, em resposta a intimação fiscal efetuada em procedimento fiscal executado em relação a JBS S/A, esta afirmou que esses serviços não ocorreram efetivamente;

107.4. Assegurando ao contribuinte o direito de defender-se, foi-lhe dada oportunidade de comprovar a existência de fato das prestações de serviços, contudo, ele não logrou sucesso nesse intento (o que será apreciado mais adiante neste voto);

107.5. Em razão de a falta de comprovação da prestação dos serviços indicar a possibilidade da veracidade das informações decorrentes da delação e da JBS S/A, tornou-se necessário apurar se a conta do contribuinte havia sido efetivamente utilizada tão somente para transferir valores recebidos para o pagamento de propinas a agentes fiscais, conforme afirmado na delação. Para tanto, imprescindível o acesso aos seus extratos bancários para permitir conhecer o fluxo financeiro, mediante a verificação das saídas de sua conta e identificação dos beneficiários dos pagamentos e das causas dos mesmos. Intimado, o contribuinte recusou-se a apresentar os documentos bancários solicitados;

107.6. Assim, diante da presença de dois documentos (delação e resposta da JBS S/A) que indicam a utilização da conta bancária do contribuinte como veículo para a transferência de propinas da JBS para agentes fiscais de renda, somada à falta de comprovação por parte do contribuinte de que os recebimentos se referiram a prestação de serviços, bem assim à recusa de apresentar a documentação bancária, havia, no entender deste julgador, aporte de documentação suficiente para indicar a intenção deliberada do contribuinte de obstaculizar o andamento da ação fiscal.

108. Adicionalmente, não há que se falar ser simplória e precária a motivação apresentada pela autoridade fiscal, no relatório que integra a solicitação de RMF (fls. 245 e 248), para o enquadramento no art. 33, I da Lei nº 9.430, de 1996 (embaraço à fiscalização). Conforme pode ser visto abaixo, a autoridade fiscal faz menção à delação do Sr. Boni, com a denúncia de que a conta de titularidade do contribuinte era utilizada para transferir propinas para agentes fiscais de renda, e esclarece que, em virtude dessa informação, é necessário ter acesso aos documentos bancários para conhecer os destinatários dos valores que transitaram pela conta, além do que informa que o contribuinte se recusou a apresentar a referida documentação; o que caracteriza bem o embaraço.

RELATÓRIO

No âmbito da operação Lava Jato, estamos investigando o contribuinte a fim de se conhecer os reais beneficiários de valores pagos a título de propina, conforme delação de executivos do grupo JBS. Segundo o delator VALDIR APARECIDO BONI, a conta titularizada pelo contribuinte (V DE LIMA) foi utilizada para transferir valores indevidos a Agentes Fiscais de Rendas.

Assim sendo, necessitamos conhecer os destinatários dos valores que transitaram pela conta do contribuinte assim como os documentos bancários que lastrearam essas transações.

Regularmente intimado, o contribuinte negou-se a apresentar os seguintes documentos:

4 - Apresentar relação de todas as contas correntes, de poupança e de investimentos, existentes em seu nome, no Brasil e no exterior, no período de 01/01/2014 a 31/12/2015, informando o nome do banco, o número da agência e da conta e informar sobre eventual co-titularidade dessas contas bancárias;

5 - Apresentar os documentos bancários relativos ao cadastro do cliente junto à instituição financeira – proposta de abertura de conta, ficha de autógrafos/cartão de assinaturas, ficha cadastral, procurações etc.;

6 - Apresentar, em meio digital (em formato definido pela Carta-Circular BACEN nº 3.454/2010), os extratos bancários de todas as contas correntes, de poupança e de investimentos, existentes em seu nome, no Brasil e no exterior, no período de 01/01/2014 a 31/12/2015;

7 - Apresentar cópia de todos os documentos relativos a lançamentos a débito e a crédito cujo valor seja maior ou igual a R\$ 9.999,00 (nove mil, novecentos e noventa e nove reais).

Sendo assim, incorreu na hipótese caracterizada pelo artigo 33, I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

109. No que se refere ao outro motivo elencado pela autoridade fiscal para justificar a RMF, qual seja, o inciso XI do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, que estabelece como hipótese da indispensabilidade do exame dos documentos bancários a *“presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato”*, considero caber razão ao contribuinte no sentido de que a situação nele descrita não se verificou no presente caso.

110. Em que pese este julgador entender que o fato de a conta do contribuinte ter sido utilizada tão somente como conta de repasse para pagamento de propina, relativamente aos recebimentos provenientes da JBS S/A, e que tal situação caracteriza que o titular de direito (contribuinte) é interposta pessoa do titular de fato (JBS S/A) especificamente quanto a tais valores, o que, a princípio, ensejaria considerar acertada a motivação apontada pela autoridade fiscal, há que se atentar para o fato de que o mesmo art. 3º, em seu §2º, limitou o alcance da expressão “indício de interposição de pessoa” para fins de aplicação do inciso XI, estabelecendo hipóteses nas quais o caso concreto não se subsume.

§ 2º Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:

I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei no 9.430, de 1996;

II - a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:

a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou

b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.

111. Então, não obstante a capitulação no inciso XI estar equivocada, por outro lado, como visto, a hipótese contida no inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, também apontada pela autoridade fiscal, está plenamente comprovada no presente caso, restando considerar atendida também a 4ª e última condição para emissão da RMF, correspondente à imprescindibilidade do exame dos documentos bancários do contribuinte.

112. Adicionalmente aos argumentos acima apreciados, o impugnante discorre ter a impressão, e até receio, de que os auditores-fiscais deixaram conscientemente de juntar presentes nos autos, os quais poderiam ser utilizados em sua defesa.

112.1. Baseia essa consideração no fato de que na RMF, além dos extratos bancários, foram solicitados: (i) cadastro do contribuinte junto ao banco, (ii) extrato de aplicações financeiras, (iii) instrumentos de procuração para terceiros movimentarem a conta bancária, (iv) fitas caixa das operações sacadas em espécie, com identificação dos beneficiários, (v) cópias de todos os documentos relativos a lançamentos a débito com valor superior a R\$ 9.999,00, e (vi) provisões de reservas de numerários relativos a saques em espécie e identificação dos portadores que sacaram os recursos; porém, apenas os extratos bancários constam no processo, não sendo possível saber se foram entregues pelo banco ou se foram omitidos pela autoridade fiscal.

112.2. Menciona que a autoridade fiscal, fez constar, nos termos de anexação de arquivo não paginável, informação quanto arquivos distintos relativos à resposta do Banco Bradesco: “51 Banco Bradesco Resposta 23.04.2019 cd1.zip”, “52 Banco Bradesco Resposta 23.04.2019 cd2.zif” e “54 Banco Bradesco Resp 2 cd.zip”. Entende que são arquivos distintos por meio dos quais podem ter sido apresentados pela instituição as informações e documentos requisitados, mas que não foram juntados, deixando dúvida quanto ao conteúdo dos arquivos mencionados, bem assim quanto ao motivo de sua não juntada no processo;

112.3. Informa que, visando sanar suas dúvidas, oficiou o Banco Bradesco para obter as informações prestadas em razão da RMF. Todavia, essa instituição, não esclareceu, nem mesmo especificou de forma clara e precisa quais informações e documentos foram encaminhados à fiscalização;

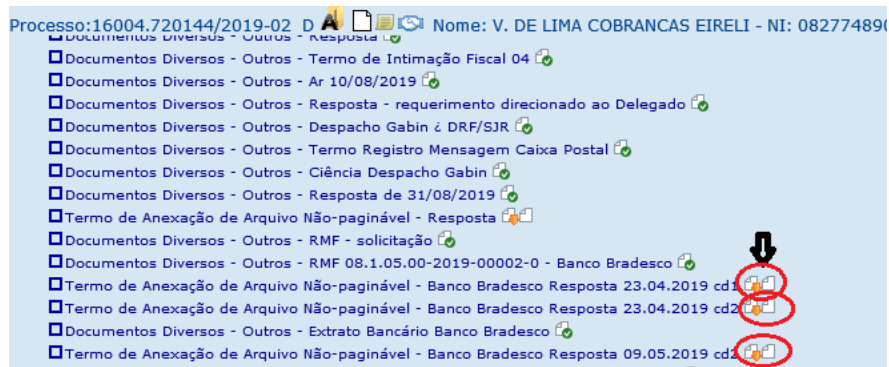
112.4. Conclui, ao fim, que a ausência dos documentos e as dúvidas sobre as questões levantadas afetaram o direito à ampla defesa e ao contraditório;

113. É devido esclarecer ao digno representante do contribuinte, signatário da impugnação, ter sido em vão todo o seu esforço mental e seu tempo gastos em buscar informações junto ao Banco Bradesco e em elaborar os frágeis argumentos acima, como também ser temerária a acusação contra os auditores-fiscais, no sentido de terem omitido propositalmente documentos favoráveis à defesa, baseando-se, para tanto, tão somente em ilações sem qualquer alicerce.

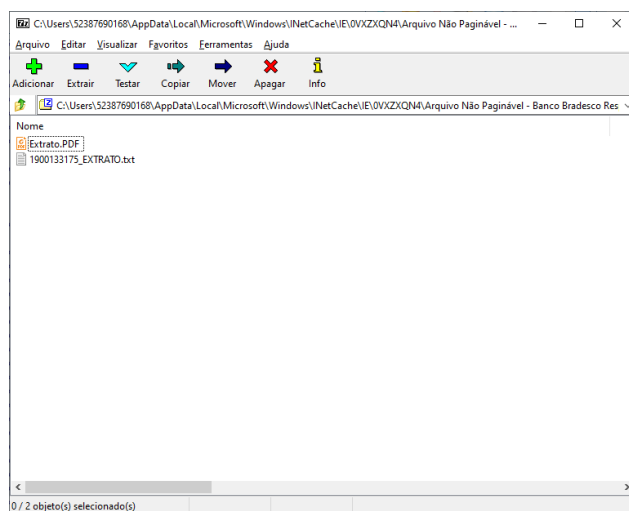
114. Em realidade, a falta de acesso dos documentos referidos por parte do contribuinte decorreu de sua própria negligência. Isto porque, além dos extratos bancários juntados às fls. 254 a 281, todos os demais documentos fornecidos pelo Banco Bradesco em atendimento ao RMF foram juntados pela autoridade fiscal na forma de arquivos não pagináveis às fls. 252, 253 e 282.

115. Juntos a cada termo de anexação de arquivo não paginável no e-Processo estão os respectivos arquivos indicados, em formato “.zip”, bastando clicar na seta para a disponibilização dos documentos, conforme abaixo demonstrado:

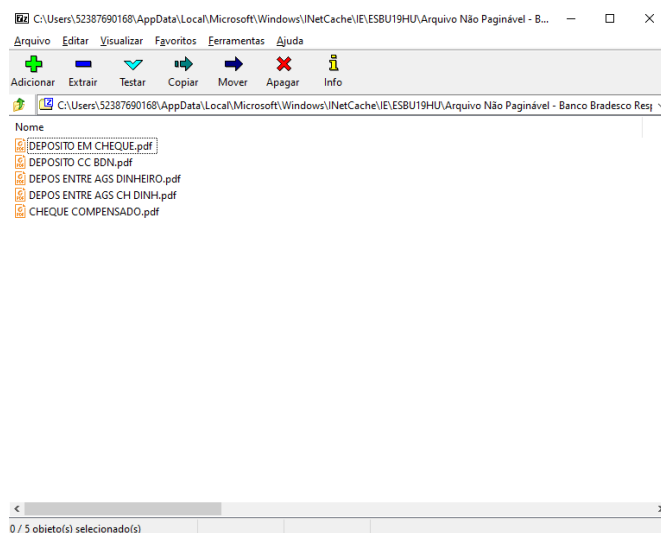
e- Processo



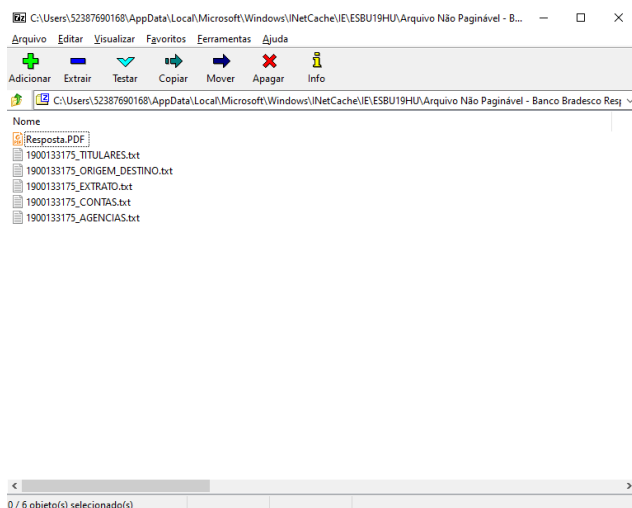
Arquivos disponibilizados após clicar na seta ao lado do primeiro termo de anexação



Arquivos disponibilizados após clicar na seta ao lado do segundo termo de anexação



Arquivos disponibilizados após clicar na seta ao lado do terceiro termo de anexação



116. Ainda dando continuidade à sua argumentação, o impugnante alega também que a RMF não atendeu o disposto no art. 4º, §1º, III e IV, do Decreto nº 3.724, de 2001, que determina que a requisição seja encaminhada ao presidente da instituição financeira ou a seu preposto, ou diretamente ao gerente de agência, visando com isso evitar que uma quantidade enorme de pessoas ou funcionários dessa entidade tenham acesso à informação de que está em andamento “quebra do sigilo bancário” do fiscalizado, e, pois, garantir a sua privacidade, garantia de ordem constitucional. Entende que sua alegação não se trata de formalismo puro. Discorre que o documento às fls. 250 e 251, concernente em Aviso de Recebimento (AR) dos Correios, demonstra que a correspondência não foi encaminhada para a destinação correta.

117. Adicionalmente, afirma que a RMF não atendeu os requisitos previstos no art. 5º do Decreto nº 3.724, de 2001, por fazer requisição de informações e documentos não autorizados pela norma legal. Segundo entende, os documentos relativos ao cadastro, o instrumento de procuração, as fitas de caixa e as provisões de reserva relativos a saques em espécie solicitadas destoam completamente do que está previsto na norma, demonstrando não só violação da lei, como também abuso. Destaca que os auditores-fiscais chegam a exigir entre os documentos: “etc.”.

118. Conclui, ao fim, que, considerando a interpretação restritiva, que se exige no caso, bem como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devem ser reconhecidas as nulidades acima observadas, cancelando-se o auto de infração.

119. No que se refere à destinação da RMF emitida, não tem qualquer fundamento a alegação do contribuinte, vez que em qualquer entidade pública ou privada, quando a correspondência chega sem indicação da pessoa/cargo a que está destinada, ela é encaminhada ao gabinete/escritório da autoridade máxima daquele estabelecimento ou à sua equipe responsável (prepostos). Ou seja, a correspondência não fica circulando de mão em mão após ser aberta, como pretende inferir o contribuinte. Além disso, ainda que funcionário não autorizado da instituição tivesse acesso à RMF, situação improvável, a privacidade e o sigilo do contribuinte não estariam violados, vez que na requisição não há qualquer informação sigilosa.

120. Em relação às informações que podem ser solicitadas via RMF, vejamos o que dispõe o art. 5º do Decreto nº 3.724, de 2001:

Art. 5º As informações requisitadas na forma do artigo anterior:

I - compreendem:

- a) dados constantes da ficha cadastral do sujeito passivo;
- b) valores, individualizados, dos débitos e créditos efetuados no período;
- [...]

§ 1º Somente poderão ser solicitados, por cópia autêntica, os documentos relativos aos débitos e aos créditos, nos casos previstos nos incisos VII a XI do art. 3º.

121. Vejamos agora quais os dados e documentos solicitados na RMF pela autoridade administrativa competente, para que seja possível analisar se estes são compatíveis com os elementos estabelecidos na norma:

DOCUMENTOS BANCÁRIOS RELATIVOS AO CADASTRO DO CLIENTE JUNTO À INSTITUIÇÃO FINANCEIRA - PROPOSTA DE ABERTURA DE CONTA, FICHA DE AUTOGRÁFOS/CARTÃO DE ASSINATURAS, FICHA CADASTRAL ETC. - EM ARQUIVO.PDF
INSTRUMENTOS DE PROCURAÇÃO PARA TERCEIROS MOVIMENTAR CONTAS MANTIDAS NA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA OU DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE INSTRUMENTO DE PROCURAÇÃO - EM ARQUIVO.PDF
EXTRATO DE MOVIMENTAÇÃO DAS CONTAS CORRENTES, DE INVESTIMENTO E DE POUPANÇA EM ARQUIVO.PDF, BEM COMO EM ARQUIVO DIGITAL NO LEIAUTE DEFINIDO PELA CARTA CIRCULAR BACEN Nº 3.454, DE 14/06/2010
EXTRATO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS
CÓPIAS DE TODOS OS DOCUMENTOS RELATIVOS A LANÇAMENTOS A DÉBITO CUJO VALOR SEJA MAIOR OU IGUAL A R\$ 9.999,00
FITAS DE CAIXA DE TODAS AS OPERAÇÕES SACADAS EM ESPÉCIE, IDENTIFICANDO OS BENEFICIÁRIOS DOS RECURSOS SACADOS
PROVISÕES DAS RESERVAS DE NUMERÁRIOS RELATIVOS AOS SAQUES EM ESPÉCIE, BEM COMO IDENTIFICAÇÃO DOS PORTADORES QUE SACARAM OS RECURSOS

122. No primeiro tópico foram solicitados documentos relativos ao cadastro da conta bancária, tendo sido apresentada lista não exaustiva dos possíveis documentos passíveis de constarem no mesmo. O fato de ter sido posta a expressão “etc.” serve para indicar, na língua pátria, que, além dos documentos exemplificados, qualquer um outro documento integrante do cadastro deveria ser fornecido.

123. No segundo tópico foram especificados os instrumentos de procuração para terceiros movimentarem a conta bancária, documentos estes que também integram as informações cadastrais de cada cliente nas instituições financeiras, quando existentes.

124. Assim, não resta dúvida de que os documentos listados nos dois primeiros tópicos se enquadram perfeitamente no disposto na alínea “a” do inciso I do art. 5º acima transcrita, que trata de TODOS os dados constantes da ficha cadastral, sem estabelecer qualquer limitação.

125. Quanto ao terceiro tópico de documentos indicados na RMF, não há qualquer discussão por parte do contribuinte quanto à sua pertinência.

126. Em relação aos demais tópicos, quais sejam, documentos relativos a lançamentos a débito, fitas de caixa de todas as operações bancárias realizadas, com identificação dos beneficiários dos recursos sacados, e provisões de reservas de numerários relativos aos saques em espécie, bem como a identificação dos portadores que sacaram recursos, todos, sem

exceção, consistem em documentos que se referem aos lançamentos a débito na conta bancária, que permitem identificar os beneficiários dos recursos saídos.

127. Atentando para a alínea “b” do inciso I do art. 5º, verifica-se que a norma autoriza a requisição de dados e documentos, sem especificar quais, relativos a todos os valores debitados e creditados em conta bancária, de forma individualizada. Logo, os documentos indicados nos três últimos tópicos, como também os extratos bancários, estão dentro do limite estabelecido em norma.

128. Não procede, pois, o argumento trazido quanto ao descumprimento do disposto no art. 5º.

129. Enfim, diante de todo o exposto, não há que se falar em quebra do sigilo bancário do sujeito passivo no procedimento fiscal objeto dos autos, pois o acesso foi realizado dentro dos limites estabelecidos no art. 6º da LC nº 105, de 2001, e no Decreto nº 3.724, de 2001, tendo sido atendidos todos os requisitos exigidos para tanto.

Da fundamentação da acusação fiscal

130. Nesta parte, o contribuinte defende que, em razão dos princípios estatuídos no art. 37 da CF, no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, e no art. 97 do CTN, e dos direitos dos administrados fixados no art. 3º da referida lei ordinária, a adequada descrição dos fatos, bem como a devida comprovação documental são condições de validade do auto de infração.

131. Relata que na autuação o enquadramento legal indica os arts. 674 e 675 do RIR/99, com base legal no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, sendo que o *caput* do art. 674 faz alusão ao caso de pagamento efetuado a beneficiário não identificado, o que é situação diversa da tratada no §1º, que aborda pagamentos seu causa ou de operação não comprovada.

132. Ressalta que não é possível saber qual a pretensão fiscal, ou seja, em qual dispositivo legal se amolda. Segundo ele, a situação fática apresentada no TDF sequer se encaixa nesses dispositivos, haja vista que para todos os débitos da conta bancária os respectivos beneficiários foram identificados, e não foi comprovada a ausência de causa para as operações. Entente que na peça acusatória, a descrição da infração e os dispositivos legais transcritos não guardam correlação com a documentação colacionada, nem mesmo com os demonstrativos elaborados, o que conduz à nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa;

133. Destaca ao fim, que a autuação nega validade à Instrução Cat nº 10, de 1968, indo contrariamente ao disposto no seu item nº 8.

134. Antes de adentrar na análise do argumento de cerceamento do direito de defesa em razão de suposta impossibilidade de saber ao certo a motivação da exigência do IRRF, se em função de pagamento a beneficiário não identificado, de pagamento sem causa ou de ambos, é devido esclarecer que a Instrução Cat nº 10, de 1968, é norma de âmbito estadual (São Paulo), não tendo, pois, qualquer aplicação ao caso discutido, que trata de tributo de competência da União.

135. Feito o registro acima, cabe considerar que a alegação do impugnante não procede, pois a descrição dos fatos, tanto no auto de infração, quanto no TDF permitem, até ao mais desatento leitor, a perfeita compreensão de que o lançamento do IRRF decorreu da verificação da existência de pagamentos a terceiros identificados sem causa esclarecida e comprovada. A autoridade fiscal NÃO acusou o contribuinte de ter efetuado pagamentos a beneficiários não identificados, tanto é que todos os beneficiários dos pagamentos foram identificados nos extratos bancários, e devidamente diligenciados para aprofundamento da investigação. Senão vejamos:

135.1. Descrição dos fatos contida no auto de infração:

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos sem causa e de operações não comprovadas, conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo.

135.2. Trechos do TDF:

Intimada, a **V. de Lima** não esclareceu, tampouco apresentou documentação que pudesse comprovar a causa de diversos pagamentos realizados no final do ano de 2014 e também durante o ano de 2015.

Diante disso, efetuamos o lançamento do **IRRF** – Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o qual é o fundamento legal do art. 730 do Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 - RIR/2018.

...

Nele, respondemos à **V. de Lima** as dúvidas suscitadas por ela na resposta anterior. Também a intimamos novamente a esclarecer a causa dos pagamentos, bem como a apresentar escrituração

...

Pois bem, vencido o prazo, a **V. de Lima** não apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 04. Questionada sobre a causa das saídas de recursos de sua conta bancária, não apresentou os esclarecimentos e documentos comprobatórios solicitados por nós.

...

Portanto, conclui-se que os valores pagos pela **JBS S.A.** para a **V. de Lima**, na realidade, se referem a **propinas** pagas em decorrência do esquema ilícito montado entre **Valdir Aparecido Boni** (JBS S.A.), **Valdemir de Lima** (V. de Lima) e o **Carlos Alberto** (Agente Fiscal de Rendas).

Diante dessa conclusão, com intuito de rastreamos o destino desses recursos pagos pela **JBS S.A.**, analisamos o extrato bancário da empresa **V. de Lima**, com fulcro nas saídas de valores em datas posteriores aos depósitos feitos pela **JBS S.A.**

Nesse contexto, selecionamos **58 saídas**, transferências bancárias feitas pela **V. de Lima** para terceiros.

Conforme já relatado no tópico 3.1 desse Termo de Descrição dos Fatos, intimamos e reintimamos a **V. de Lima** a esclarecer a causa (necessidade) dos pagamentos, bem como apresentar documentação comprobatória relacionada à justificativa apresentada. Contudo, a **V. de Lima** nada apresentou. Não trouxe ao nosso conhecimento quaisquer esclarecimentos, tampouco documentos comprobatórios relacionados a causa dos referidos pagamentos.

Não obstante, com base nas informações obtidas no extrato bancário da **fiscalizada**, abrimos diligências nos destinatários (supostos beneficiários) dos valores pagos pela **V. de Lima**.

Eles foram intimados a justificar o motivo pelo qual receberam valores da **V. de Lima**, bem como a apresentar documentos hábeis que comprovassem as justificativas apresentadas.

Ao todo foram abertas 18 diligências, sendo 4 em pessoas jurídicas e 14 em pessoas físicas.

As poucas respostas apresentadas foram evasivas e carente de documentação comprobatória.

...

Sendo assim, diante das respostas apresentadas pelos contribuintes diligenciados, bem como da resposta apresentada pela **fiscalizada V. de Lima**, comprovou-se tratar de **pagamentos sem causa**, sujeitos ao imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

136. Apenas em um trecho do TDF a autoridade fiscal faz menção a pagamento a beneficiário não identificado, representando claro equívoco, pois no parágrafo seguinte volta a tratar apenas de pagamento sem causa, além do que no mesmo tópico (4 – Infração Apurada) finaliza fazendo referência a pagamento sem causa como motivo da exigência do IRRF:

Por tudo quanto exposto apurou-se a infração de imposto de renda retido na fonte sobre o pagamento sem causa e a beneficiário não identificado.

A legislação determina que a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou a sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o qual é o fundamento legal do art. 674 do RIR/99 e art. 730 do RIR/2018 (Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018).

...

Em respostas às nossas intimações, a **V. de Lima** não apresentou quaisquer justificativas ou documentos que acobertassem às operações. Bastaria esta ausência para ser caracterizado o pagamento sem causa. A infração de esconder a justa causa do pagamento é a infração perseguida pela norma. Agiu a empresa contra o ditame legal por inibir o conhecimento do fisco da causa do pagamento.

137. Não obstante a autoridade fiscal ter feito menção ao art. 674 do RIR/99 e ao art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, sem especificar que se baseou no §1º destes dispositivos, tal fato

não implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte, vez que plenamente caracterizado na descrição dos fatos que o lançamento decorreu da constatação de diversos pagamentos efetuados sem causa comprovada.

138. Ademais, ainda que a autuação estivesse confusa, conforme alegado pelo contribuinte, o que este julgador coloca apenas para o fim de debate adicional, há que se considerar que na peça contestatória por diversas vezes são trazidos argumentos no sentido de que as causas dos pagamentos restaram plenamente esclarecidas e comprovadas, demonstrando claramente que o contribuinte exerceu sem qualquer prejuízo o seu direito de defesa.

139. Quanto à afirmação de que não restou comprovado pela autoridade fiscal que o contribuinte efetuou pagamentos sem causa, tal matéria será apreciada a seguir, em tópico próprio.

Dos pagamentos sem causa

140. Aqui, optou-se por abordar conjuntamente os argumentos trazidos pelo contribuinte nos seguintes tópicos da impugnação: “Da atividade profissional do defendente” e “Das incertezas das acusações”.

141. No tópico “Da atividade profissional do defendente”, o contribuinte discorre que sua atividade econômica principal é de cobrança extrajudicial de faturas e de dívidas em carteira, para terceiros. Segundo ele, após os recebimentos, transfere os valores diretamente aos tomadores de seus serviços ou os repassa a terceiros por conta e ordem daqueles, por meio de transferências bancárias (TEDs). Ressalta que, não obstante as transferências não estarem registradas contabilmente em sua totalidade, não são valores sem identificação dos destinatários, muito menos pagamentos sem causa, pois todos os valores considerados no lançamento correspondem a transferências a terceiros (identificados) por conta e ordem de seus clientes em razão de sua atividade.

142. Explica que não atendeu a intimação inicial para justificar os pagamentos listados (fls. 177 a 179), pois faltavam os nomes dos beneficiários desses pagamentos, e que, a nova intimação efetuada (fls. 189 a 196), já com os nomes dos beneficiários, segundo ele, omitidos de propósito na intimação anterior, quando já eram do conhecimento da autoridade fiscal, não foi atendida pois a prestação de informações estava condicionada ao deferimento de seu pedido de vista do procedimento fiscal, requerido ao delegado da RFB, que, ao fim, foi indeferido, prejudicando sensivelmente os possíveis esclarecimentos e até a defesa dos seus interesses.

143. Entende que, de forma açodada, após um ano e meio com procedimento fiscal aberto, a fiscalização lavrou o auto de infração sem oportunizar o seu acesso a outras informações em poder do fisco, e sem conceder prazo para a apresentação de justificativas requeridas.

144. Considera, ao fim, que por meio de sua atividade econômica, é plenamente justificável e demonstrável que muitos, senão todos os valores questionados na autuação são montantes destinados a terceiros por conta e ordem de seus clientes, tomadores de serviços de cobranças realizadas de forma habitual nos anos 2014 e 2015. Em razão disso, conclui ser indevida a

autuação, devendo ocorrer a apuração real de “*eventual renda tributada*”, considerando para tanto a declaração fiscal, a contabilidade apresentada e os recolhimentos dos tributos apurados.

145. Já no tópico “Das incertezas das autuações”, o contribuinte argumenta que, em razão de sua atividade, diversos valores creditados em sua conta não se traduzem em movimento real tributável, posto que não pertencem integralmente ao defendente, os quais são repassados para os tomadores de serviços ou terceiros por eles determinados, após descontados os honorários pelos serviços prestados (variáveis). Esclarece que é realizado um lançamento contábil único e exclusivo referente à receita auferida, no caso, o valor líquido que lhe cabe. São essas as informações fiscais de que dispõe. Não nega que a forma de organização do registro de cada operação de cobrança beira a forma rudimentar, baseada em anotação provisória e temporária, necessária ao ajuste entre o contribuinte e seus clientes.

146. Segundo ele, quaisquer outros documentos, tais como planilhas, resumos, relatórios, entre outros, por se tratarem de documentos internos, não fiscais, têm guarda facultativa, não dispondo mais dos mesmos. Além do que há que se considerar o tempo transcorrido desde que as operações financeiras ocorreram.

147. Entende que o encerramento da fiscalização de forma abrupta, sem oportunizar o contraditório e sem proceder a maiores averiguações para esclarecer dúvidas existentes, influenciou a decisão de lavrar auto de infração baseado em presunção de que todas as operações listadas tratam-se de operações com pessoas não identificadas ou sem causa. Todavia, além de existir causa para todos os pagamentos (TEDs), ressalta que todos os beneficiários são conhecidos pela autoridade fiscal. Afirma que pode fazer prova em sentido contrário à presunção fiscal, demonstrando que todos os TEDs enviados foram realizados por conta e ordem de seus clientes e tomadores de serviços.

148. Para ele, a técnica adotada pela autoridade fiscal é casuística, não devendo ser aceita sua aplicação de forma cega e irredutível, para todo e qualquer caso em que exista saídas bancárias com destinatários identificados, como no presente caso, mas apenas nos casos onde não foi possível a identificação dos beneficiários, ou mesmo as origens financeiras. A técnica de presunção é admitida justamente nas situações em que um fato acontece e implica na necessária ocorrência de um segundo fato peculiar e conhecido, tudo somado à impossibilidade de produzir provas, erigidos todos esses elementos ao nível de lei. Na ausência destes elementos, conclui, a presunção não é possível, como no presente caso.

149. Na espécie, defende que não há necessidade de produção de outras provas, pois já existem elementos que provam, antes mesmo da autuação, em razão da peculiaridade de sua atividade, que os destinos dos TEDs foram determinados por conta e ordem dos clientes tomadores dos serviços, o que leva a concluir pela impossibilidade de prosseguir com a presunção.

150. Salaria que, mesmo tendo a fiscalização constatado a efetiva origem e destino das operações financeiras realizadas, optou por autuar o contribuinte, presumindo no sentido contrário daquilo que já era do seu conhecimento.

151. Complementa discorrendo que, ainda que possa ter auferido renda em qualquer percentual sobre os valores das cobranças realizadas, como é habitual em sua atividade,

não há qualquer segurança quanto ao efetivo montante desse rendimento, o que também não foi demonstrado pela fiscalização. Entende que esta deixou de determinar quais valores poderiam equivaler a rendimentos, buscando como saída a indistinta tributação dos valores totais sobre as saídas (TEDs), configurando excesso de exação.

152. Ao fim, considera que, diante do precário e impreciso trabalho fiscal, cabe dúvida quanto à existência da base de cálculo do imposto, o que conduz a uma decisão favorável ao contribuinte nos termos do art. 112, inciso II, do CTN.

153. Para proceder à análise dos argumentos trazidos é imprescindível esclarecer os fatos apurados pela autoridade fiscal, bem assim as provas carreadas aos autos que embasaram a conclusão inequívoca pela ocorrência de pagamentos sem causa. No transcorrer do relato, este julgador fará algumas considerações relativas a determinadas alegações, ficando as demais sujeitas a comentários específicos ao final.

154. Conforme já mencionado alhures, a ação fiscal foi motivada pelo fato de o contribuinte ter sido mencionado em delação do Sr. Boni, ex-funcionário da JBS S/A, no âmbito da Operação Lava Jato, como sendo uma empresa utilizada para pagamento de propinas a agentes fiscais estaduais de renda do Acre.

155. A RFB teve acesso ao conteúdo dos inquéritos e petições relacionados aos acordos de colaboração (delação) firmados entre o MPF, as empresas do Grupo JBS S/A e seus executivos e ex-executivos, por intermédio de decisão do Ministro do STF, Edson Fachin, às fls. 286 a 288 dos autos.

156. O Sr. Boni declarou que a JBS S/A efetuou pagamentos de vantagens indevidas (propinas) a agentes fiscais estaduais de renda do Acre (fls. 289 a 290). Esclareceu que a JBS S/A adquiriu ativos da Frigorífico Santa Maria, com unidades em Rondônia e no Acre, e que no primeiro trimestre de 2012 foi procurado pelo então diretor tributário do frigorífico adquirido, Sr. Valdemir (titular do contribuinte), sugerindo um encontro com o agente fiscal, e informando que havia um esquema pelo qual o referido frigorífico poderia recolher menos ICMS, mediante pagamento de um percentual para o Sr. Carlos Alberto (agente fiscal) como contrapartida. Afirmou que houve reunião onde foi feito o acordo de redução do montante do ICMS a pagar, e que ele fazia, ao final de cada mês, as apurações do imposto e as encaminhava ao agente fiscal Carlos Alberto, que devolvia uma planilha com o nome do favorecido para o pagamento, ao lado dos valores que deveriam ser pagos conforme percentual acordado. Segundo ele, esta planilha recebida era por si repassada ao Sr. Demilton (outro ex-funcionário da JBS, também delator), que procedia à operacionalização dos pagamentos. Apresentou tabela contendo relação de propinas pagas, na qual, dentre os valores indicados, destacam-se os pagamentos feitos ao contribuinte:

22/12/2014	V de Lima Cobranças ME	Propina – ICMS	192.864,90
12/01/2015	V de Lima Cobranças ME	Propina – ICMS	181.716,93
10/02/2015	V de Lima Cobranças ME	Propina – ICMS	200.266,27

157. A partir das notas fiscais e livros Caixa juntados como arquivos não pagináveis às fls. 174 a 176, e posteriormente anexados diretamente às fls. 947 a 1162 e 1173 a 1222, a autoridade fiscal apurou que nos anos 2014 e 2015 o contribuinte obteve receitas de prestação de serviços de quatro clientes: a) como decorrência de serviço de cobranças extrajudiciais – as empresas Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda, Graphic Mega-Trans Com. Transportes, G & M Transportadora Ltda., PLP Cardoso Cobranças ME e Transportadora Brimary Ltda. (estas duas últimas apenas em 2015); b) como decorrência de serviço de “assessoria administrativa” – a empresa JBS. Os valores recebidos estão abaixo discriminados (em valores totais mensais), confirmando os recebimentos indicados na delação:

2014	Cobranças Extra-Judiciais:	Clientes:	Assessoria Administrativa:	Clientes:
jan/14	41.941,31	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
fev/14	42.202,29	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
mar/14	33.880,00	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
abr/14	41.005,00	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
mai/14	38.030,00	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
jun/14	30.550,00	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
jul/14	32.918,00	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes G & M Transportadora Ltda.		
ago/14	36.450,00	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda		
set/14	44.400,00	Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
out/14	44.065,76	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
nov/14	47.761,96	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
dez/14	22.698,32	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes	199.860,00	JBS S/A

2015	Cobranças Extra-Judiciais	Clientes	Assessoria Administrativa	Clientes
jan/15	9.900,00	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes	199.860,00	JBS S/A
fev/15	3.152,00	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda	207.519,81	JBS S/A
mar/15	29.994,45	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
abr/15	30.406,45	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
mai/15	32.206,41	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes		
jun/15	28.853,51	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes PLP Cardoso Cobranças ME		
jul/15	28.646,22	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes PLP Cardoso Cobranças ME		
ago/15	32.098,36	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Graphic Mega-Trans Com. Transportes PLP Cardoso Cobranças ME		
set/15	28.834,17	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda PLP Cardoso Cobranças ME		
out/15	29.252,04	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda Transportadora Brimary Ltda. PLP Cardoso Cobranças ME		
nov/15	29.571,75	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda PLP Cardoso Cobranças ME		
dez/15	30.235,70	Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda PLP Cardoso Cobranças ME		

158. Visando apurar a veracidade ou não das informações prestadas pelo Sr. Boni em acordo de colaboração, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a apresentar os contratos que acobertaram as prestações de serviços à JBS S/A, bem assim descrição detalhada destes e a comprovação de sua efetividade, mediante cópias de relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens, relação dos profissionais que executaram os serviços e outros documentos.

159. Em resposta, o contribuinte não apresentou o(s) contrato(s), alegando ter sido feito acordo verbal, e que, *“as suas condições, forma de trabalho e outros detalhes”* foram *“fixados em diversos e-mails enviados e recebidos ao longo do período em que ocorreram as prestações dos serviços”*, mas que, contudo, em *“face ao tempo decorrido, a empresa notificada não mais dispõe dos arquivos dos e-mails trocados, posto que as mensagens são excluídas anualmente pelo servidor de e-mail”*.

160. Além disso, informou que *“outros relatórios, arquivos magnéticos, resumos, preenchidos ou elaborados de forma provisória e até mesmo permanente, foram, ao tempo dos serviços prestados, produzidos e encaminhados para a empresa JBS”*, mas que *“contudo, não dispõe [...] dos mesmos para apresentação neste momento”*. Considerou que a ausência desses documentos estava motivada por *“se tratar de documentos auxiliares ou complementares, não se justificando a sua guarda e arquivamento por longos períodos”*.

161. Alegou que os serviços à JBS S/A consistiram na revisão e elaboração cadastral de tabelas de incidência de ICMS nas saídas dos produtos resultantes do processo industrial. Assim, informou que foram elaborados *“Resumos de Tributações”* por estado da federação onde a JBS S/A possuía plantas frigoríficas. Afirmou que serviços também abrangeram análise de incidência e de possibilidade de créditos de PIS e Cofins, além de estudo e elaboração de resumos sobre regimes especiais e incentivos fiscais concedidos pelos governos estaduais. Como prova, apresentou relatório denominado *“Resumo da Tributação”* de vários estados (fls. 47 a 69);

162. Por fim, informou que as prestações se deram, em sua maioria, em sua sede, utilizando a mão de obra de seu titular, Sr. Valdemir, que *“quando ocorreu a necessidade de permanência na cidade de São Paulo-SP, com pernoite naquela cidade, o custeio de hospedagem se dava pela tomadora JBS, em hotéis de sua escolha e conveniência, não dispondo a empresa notificada de documentos que comprovam tais despesas”*, e que quando da realização das viagens para entrega dos trabalhos, as mesmas ocorriam *“por meio de veículo particular do titular da empresa notificada, não havendo, assim, em nome da empresa notificada o registro contábil de despesas desta natureza”*.

163. No que se refere aos *“Resumos de Tributações”*, únicas provas carreadas pelo contribuinte para comprovação da efetividade dos serviços, a autoridade fiscal, acertadamente, considerou que os mesmos não demonstram e tampouco comprovam que o impugnante prestou serviços à JBS, vez que estes *“relatórios”* não contêm qualquer identificação do contribuinte, nem datas e identificação do profissional que os elaborou. Veja-se uma cópia do referido *“relatório”*:



RESUMO DA TRIBUTAÇÃO – ACRE

1. COMPRA DE BOVINOS:

Operação	Alíquota ICMS
Compra Dentro do Estado	0,00% - Diferido
Compra Fora do Estado	12,0%

Considerando a forma de tributação da Carne Bovina no Estado do Acre, a sugestão é comprar Gado Bovino somente dentro do Estado.

2. VENDA DE CARNES E MIÚDOS:

Destino	Carne com Osso	Carne sem Osso e Miúdos Comestíveis	Couro, Sebo, Subprod. Não Comestíveis	Farinhas
Dentro do Estado	1,00%	1,00%	0,00%	0,00%
Fora do Estado	3,00%	1,00%	12,0%	4,80%
Exportação	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Venda Equip. Export.	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
ZFM e ALC	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

Considerando a forma de tributação da Carne Bovina no Estado do Acre, não há possibilidade de aproveitamento do Crédito de ICMS sobre Matéria Prima ou quaisquer outros Insumos. Relativamente às saídas destinadas à Área de Livre Comércio (ALC) e Zona Franca de Manaus (ZFM), os descontos relativos ao PIS (1,65%), COFINS (7,60%) e ICMS (7,00%) deverão ser embutidos no Valor Unitário do Produto.

3. CRÉDITOS PERMITIDOS:

Insumos	ICMS	PIS	COFINS
Boi	0,00%	50% de 1,65 = 0,825% (proporc. exportações)	50% de 7,6 = 3,8% (proporc. exportações)
Carne Bovina 3º	0,00%	0,00%	0,00%
Embalagens	0,00%	1,65%	7,60%
Demais Insumos	0,00%	1,65%	7,60%

4. INCIDÊNCIAS:

Operação	ICMS	PIS	COFINS
Vendas Dentro do Estado – carnes, miúdos, sebos, ossos	Ver quadro 2	0,00%	0,00%
Vendas Dentro do Estado – industrializados		1,65%	7,60%
Vendas p/ Fora do Estado – carnes, miúdos, sebos, ossos	Ver quadro 2	0,00%	0,00%
Vendas para Fora do Estado – industrializados		1,65%	7,60%
Exportação	Ver quadro 2	0,00%	0,00%

5. PIS/COFINS – APURAÇÃO MENSAL – Exemplo:

Operação	Valor R\$	Alíquota	Débito R\$
Vendas Mercado Interno – carnes	50.000,00	0,00%	0,00
Vendas Mercado Interno – industr.	30.000,00	9,25%	2.775,00
Vendas Mercado Externo	60.000,00	0,00%	0,00
Total Débito			2.775,00
Operação	Valor R\$	Alíquota	Crédito R\$
Compra de Bovinos	100.000,00	4,625% s/ 54,54% da compra de bovinos (60.000/140.000)	2.522,00
Demais Insumos (Energia/Embal.)	40.000,00	9,25%	3.700,00
Total Crédito			6.222,00

Considerando o valor do Crédito R\$-6.222,00 e o Débito R\$-2.775,00, o Saldo Credor de R\$-3.447,00 pode ser utilizado para pagamento de outros Impostos Federais, bem como requerer o seu pagamento em espécie.

164. A ausência dos demais documentos porventura gerados em razão da suposta atividade de assessoria administrativa, relatórios, contratos, resumos, arquivos magnéticos, comprovantes de viagens, e-mails trocados etc., não se justifica em razão de transcurso de prazo entre os fatos e o momento do procedimento fiscal, não apenas porque a intimação ocorreu em 20/04/2018, quando ainda não ultrapassados 5 anos da ocorrência dos fatos, como também porque a autuação foi efetuada dentro do prazo decadencial em relação aos fatos geradores apontados.

165. Consoante a disposição contida no parágrafo único do art. 195 do CTN, bem assim no art. 278 do Decreto nº 9.580, de 2018 (e art. 264 do RIR/99, vigente até 22/11/2018), cujas bases legais são o art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 1969, e o art. 1.194 do Código Civil, a pessoa jurídica é obrigada a conservar em boa guarda a escrituração e TODOS os documentos e

papéis concernentes às suas operações, que possam prová-las de modo satisfatório, enquanto não ocorrer decadência relativamente aos fatos neles consignados:

CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

Decreto 9.580/2018

Art. 278. A pessoa jurídica fica obrigada a conservar, em boa guarda, a escrituração, a correspondência e os demais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

166. Devido ressaltar, ainda, que o fato de os e-mails serem apagados anualmente pelo servidor não serve como fundamento para o contribuinte não possuí-los, já que poderiam ter sido arquivados no próprio navegador, os quais disponibilizam serviço de arquivamento, ou terem sido impressos, tendo em vista que na alegada inexistência de contratos, os e-mails com as demandas seriam prova importante da existência do acordo firmado “verbalmente”.

167. Assim, diante da ausência de elementos comprobatórios da efetividade da prestação dos serviços à JBS S/A, o contribuinte foi novamente intimado (fls. 81 a 85) a apresentar documentos e/ou esclarecimentos para comprová-la de forma cabal. Em resposta, não trouxe quaisquer outros documentos para tal comprovação, entendendo que as notas fiscais são elementos suficientes para comprovar a prestação dos serviços, como também os extratos bancários servem para confirmar o recebimento dos valores indicados nas notas, e as Declarações do Simples Nacional servem para comprovar que as operações foram declaradas; elementos estes trazidos quando da primeira intimação.

168. Em relação às notas fiscais, tais documentos, por si sós, sem estarem acompanhados de outros documentos, tais como contratos, relatórios, pareceres, e-mails etc. (solicitados pela autoridade fiscal), não se prestam para a comprovação da efetividade da prestação de serviços de assessoria. Nesse sentido estão os julgados do Carf abaixo transcritos:

AC 1302-003.909

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS/NOTAS DE DÉBITO. INSUFICIÊNCIA. A simples apresentadas de notas fiscais e/ou notas de débito que atendam aos requisitos formais preconizados pela legislação de regência não é suficiente para comprovar despesas, sendo necessária, quando realizada intimação neste sentido, a especificação dos serviços

e a comprovação dos pagamentos, bem como da efetividade e da necessidade do serviço para a tomadora.

AC 1101-001.204

DESPESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Somente são admissíveis como operacionais, para fins fiscais, as despesas efetivamente comprovadas, não bastando como elemento probante apenas a apresentação de notas fiscais emitidas pela prestadora dos serviços. Todavia, devem ser canceladas as glosas de despesas acerca das quais a contribuinte não foi intimada a apresentar comprovação no curso do procedimento fiscal.

AC 1101-000.923

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Simples Notas Fiscais não são suficientes para a demonstração da efetividade dos serviços pretensamente tomados. O contribuinte não traz aos autos qualquer contrato ou demonstração inequívoca de que pagou pelos serviços à alegada prestadora/beneficiária, sendo de rigor a manutenção da glosa.

169. Quanto aos extratos bancários, estes se prestam tão somente para comprovar o recebimento dos valores da JBS S/A, mas não que tais valores tenham decorrido efetivamente de prestação de serviços por parte do contribuinte.

170. E em relação às DAS, estas declarações permitem verificar apenas se o contribuinte submeteu os valores recebidos à tributação, não se podendo derivar daí que esses montantes tributados se referiram a prestação de serviços. Ademais, a tributação dos valores recebidos e a emissão de notas fiscais para acobertá-los demonstram apenas a intenção do contribuinte em disfarçar que tais recursos se referiam a pagamentos de propinas pela JBS S/A destinadas a agentes fiscais.

171. Assim, não resta qualquer dúvida de que o contribuinte não logrou comprovar que os valores recebidos da JBS S/A corresponderam à prestação de serviços alegada, indo ao encontro das informações prestadas pelo Sr. Boni na delação premiada, onde esclareceu que a conta titularizada pelo contribuinte fora utilizada para transferência de valores relativos ao pagamento de propinas a agentes fiscais estaduais de renda, bem como, ao encontro da resposta da JBS S/A em procedimento de fiscalização (fls. 298 e 299), no sentido de que todas as despesas escrituradas a título de “*dispêndios com fornecedores, prestadores de serviços, consultorias, assessorias técnicas, [...] não tiveram em contrapartida o efetivo fornecimento ou prestação dos referidos serviços, referente (sic) aos anos-calendário de 2012 a 2016*”. Acertado, pois, o entendimento da autoridade fiscal.

172. Em vista disso, tornou-se imprescindível o conhecimento do fluxo financeiro ocorrido na conta bancária do contribuinte (a autoridade fiscal obteve acesso a seus dados bancários via RMF, questão já amplamente discutida em tópico anterior neste voto), a fim de verificar as saídas dos recursos recebidos. Isto porque, não sendo identificados os beneficiários e/ou não sendo identificadas as causas destas saídas (pagamentos), restaria evidenciada a

veracidade da delação antes referida, em razão de repasse de recursos a terceiros sem qualquer motivação baseada em operações do contribuinte.

173. De posse dos extratos bancários, a autoridade fiscal intimou o contribuinte em duas oportunidades a esclarecer e comprovar as causas de 58 pagamentos realizados no período de dezembro de 2014 a dezembro de 2015, intervalo de tempo ocorrido após os recebimentos da JBS S/A. Neste momento os beneficiários já eram conhecidos, haja vista que todas estas saídas ocorreram via TED, com a indicação do nome do beneficiário respectivo no extrato.

174. Conforme reconhecido pelo próprio contribuinte em sua impugnação, ele não atendeu às intimações, alegando que: a) 1ª intimação - faltavam os nomes dos beneficiários desses pagamentos; b) 2ª intimação – em que pese esta intimação já estar com os nomes dos beneficiários, segundo ele, omitidos de propósito na intimação anterior, quando já eram conhecimento da autoridade fiscal, ela não foi atendida pois a prestação de informações pelo contribuinte estava condicionada ao deferimento de seu pedido de vistas do procedimento fiscal, requerido ao delegado da RFB, que, ao fim, foi indeferido, prejudicando sensivelmente os possíveis esclarecimentos e até a defesa dos seus interesses.

175. No que se refere à acusação, no mínimo impensada, do digno representante do contribuinte, o fato de não ter constado na 1ª intimação a informação quanto aos nomes dos beneficiários não decorreu de intenção da autoridade fiscal de omitir tais dados para dificultar o esclarecimento por parte do contribuinte, mas simplesmente pelo fato de ser **COMPLETAMENTE DESNECESSÁRIA** para o fiscalizado poder identificar as causas das transferências realizadas. Da mesma forma que a autoridade fiscal teve acesso aos beneficiários a partir das rubricas do extrato bancário, o contribuinte, por óbvio, vez que titular da conta bancária, também tinha acesso a tal informação. Além disso, como já dito, é obrigação de toda a pessoa jurídica manter os documentos relativos a suas transações, permitindo a si e à RFB a identificação dos registros contábeis efetuados. Mesmo que os beneficiários não estivessem indicados no extrato bancário, a identificação da causa e dos beneficiários dos pagamentos seriam obrigação do contribuinte, além de ser de fácil execução para uma empresa com um mínimo de organização e responsabilidade fiscal.

176. Quanto a condicionar o atendimento da 2ª intimação a atendimento de pleito encaminhado ao delegado da RFB para ter vista dos documentos produzidos no procedimento fiscal, há que se considerar que:

176.1. A vista solicitada do procedimento fiscal era completamente desnecessária para viabilizar a prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos quanto às causas dos pagamentos efetuados. Para tal providência bastavam a listagem dos pagamentos, o extrato bancário (em poder do titular da conta, ou seja, do próprio contribuinte) e os documentos relativos a tais transações (contratos, e-mails, notas fiscais, etc., também em poder e guarda obrigatória do contribuinte). Assim, não há que se falar em ter sido prejudicado na prestação dos esclarecimentos;

174.2. Não há previsão para vista dos documentos do procedimento fiscal enquanto não instaurado o contencioso administrativo, ou seja, a fase processual. Conforme esclarecido anteriormente neste voto, a fase relativa ao procedimento fiscal é inquisitória, não cabendo se falar em cerceamento do direito de defesa ou contraditório. Não tem fundamento o argumento de prejuízo à defesa dos interesses do contribuinte, já que, até aquele momento, a RFB não havia praticado qualquer ato de exigência de tributo. Não havia ainda qualquer acusação formal da qual se defender, o que somente se efetivou com a lavratura do auto de infração;

176.2.1. Ademais, salvo o documento relativo à delação, todos os demais documentos produzidos no procedimento fiscal até aquele momento foram fornecidos pelo próprio contribuinte. Assim, o único documento a que ele não tinha tido acesso físico era a declaração do Sr. Boni, mas, mesmo este, conforme esclarecimento prestado pela autoridade fiscal no Termo de Intimação Fiscal nº 01, poderia ser acessado na Internet, além do que seu inteiro teor foi integralmente transcrito na intimação, conforme pode ser visto abaixo. Quer dizer, ao contrário do que ele defende, não havia qualquer dado do procedimento fiscal desconhecido do contribuinte:

4) no dia 18/05/2017, por decisão do Supremo Tribunal Federal, foram tornadas públicas partes dos Acordos de Colaboração Premiada homologados naquela instância judicial firmados entre diversos dirigentes do grupo econômico J&F/JBS e o Ministério Público Federal - MPF, no âmbito dos desdobramentos da conhecida Operação Lava Jato.

5) mediante Decisão de 02/03/2018, o Exmo. Sr. Ministro Relator Edson Fachin autorizou o compartilhamento com a Receita Federal do Brasil do conteúdo dos Inquéritos e Petições STF relacionados aos Acordos de Colaboração firmados entre o MPF e empresas do Grupo JBS e seus executivos e ex-executivos, inclusive quanto ao conteúdo revelado e anexado aos autos pelos prepostos e aderentes, em especial os relacionados à PET 7003 (Petição 7003), haja vista, entre outros, a necessidade de se obter informações tempestivas concernentes a eventuais omissões dos contribuintes, a fim de evitar a decadência de créditos ainda não lançados. Na mesma Decisão, o Exmo. Sr. Ministro ressaltou a **ausência de restrição de publicidade** nas peças informativas coligadas no procedimento.

OBS.: A íntegra da Decisão pode ser encontrada no endereço eletrônico do STF (stf.jus.br) em Pesquisa de Jurisprudência – Decisões Monocráticas.

A PET 7003 trata-se de processo físico e **público** conforme se verifica no site do Supremo Tribunal Federal.



6) em consulta à PET 7003 no site do STF (stf.jus.br), na aba **Dje**, encontramos a íntegra da DJ nº 153, na qual consta o seguinte trecho:

Em termo complementar 2, menciona que, no contexto da aquisição de ativos da empresa Frigorífico Santa Marina pela JBS, com unidades em Ariquemes/Rondônia e Rio Branco/Acre, o colaborador foi procurado pelo Diretor Tributário da empresa adquirida, Valdemir de Lima, para tratar de recolhimento a menor de ICMS, com pagamento de percentual ao agente fiscal de rendas da Secretaria de Fazenda do Estado do Acre, Carlos Alberto. Sintetizou que a JBS deixaria de recolher 32% sobre a atividade do Frigorífico e 50% do ICMS de transporte, apresentando planilha constando as datas e os valores operacionalizados. Revela que os pagamentos eram operacionalizados por Demilton.

7) no volume 04 desse processo (PET 7003), consta o Anexo Complementar 2 – ACRE do colaborador Valdir Aparecido Boni, reproduzido abaixo:

VALDIR APARECIDO BONI
ANEXO COMPLEMENTAR 2 – ACRE

Em 2012, a JBS adquiriu ativos da empresa Frigorífico Santa Marina, com Unidades em Anquemes no Estado de Rondônia e em Rio Branco no Acre. No primeiro semestre de 2012, nas tratativas correlatas, o então Diretor Tributário do frigorífico adquirido, Sr. Valdemir de Lima, me procurou nas dependências da JBS em São Paulo e sugeriu um encontro com o Agente Fiscal de Rendas da Secretaria de Fazenda do Estado do Acre, Sr. Carlos Alberto. Na ocasião, Valdemir me informou que havia um esquema pelo qual a empresa poderia recolher menos ICMS, pagando, em contrapartida, um percentual para o Sr. Carlos Alberto.

Assim, nesse primeiro semestre de 2012, Valdemir e eu viajamos para a cidade de Rio Branco/AC, a fim de encontrar o fiscal Carlos Alberto – reunião agendada por Valdemir e que ocorreu em hotel na capital acreana, cujo nome não me recordo. Nessa ocasião, o referido agente fiscal informou que poderia continuar reduzindo o valor do ICMS a pagar do Serviço de Transporte, bem como sobre as saídas de Carnes, Miúdos e Subprodutos. Os percentuais a pagar ao fiscal seriam aplicados sobre o montante que a JBS deixaria de recolher, da seguinte forma: 32% sobre a atividade do Frigorífico (carnes/miúdos) e 50% do ICMS de Transporte, percentuais que foram reduzidos no ano de 2013, porém não me lembro a que número.

A dinâmica funcionou assim: a cada final de mês, eu fazia as apurações reais do imposto e encaminhava ao fiscal Carlos Alberto, que me devolvia uma planilha com o nome do favorecido para pagamento, ao lado dos valores que deveriam ser pagos conforme o percentual combinado. Eu então encaminhava esta última planilha a Demilton, que procedia à operacionalização do pagamento como indicado. Essa sistemática funcionou conforme as datas e os valores aproximados que constam da tabela abaixo, que faz parte das planilhas já apresentadas por Demilton (anexo 41).

Integra o mesmo Anexo Complementar 2, tabela denominada "Valores pagos a título de propina a Carlos Alberto". Nessa tabela, constam os seguintes valores pagos ao contribuinte:

Valores pagos a título de propina a Carlos Alberto:

Data	Favorecido	Histórico	Valor R\$
22/12/2014	V de Lima Cobranças ME	Propina - ICMS	192.864,90
12/01/2015	V de Lima Cobranças ME	Propina - ICMS	181.716,93
10/02/2015	V de Lima Cobranças ME	Propina - ICMS	200.266,27

176.3. O contribuinte descumpriu sua obrigação estabelecida no art. 972 do Decreto nº 9.580, de 2018 (e art. 928 do RIR/99, vigente até 22/11/2018), de fornecer as informações ou esclarecimentos solicitados em intimação, condicionando indevidamente o seu atendimento

Art. 972. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou os esclarecimentos solicitados pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123 ; Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º ; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 197).

177. Então, ante à falta de comprovação por parte do contribuinte das causas dos pagamentos efetuados a terceiros, no entender deste julgador já estava presente razão suficiente para a exigência do IRRF nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, mais especificamente o disposto no seu a§1º:

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

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

178. Não obstante isso, a autoridade fiscal buscou aprofundar ainda mais a investigação, a fim de não pairar qualquer dúvida quanto à conclusão acima. Assim, de posse da identificação dos beneficiários dos pagamentos, obtida a partir das rubricas bancárias, realizou diligências junto aos mesmos, intimando-os a justificarem o motivo pelo qual receberam os recursos, com a devida comprovação documental.

179. Os documentos relativos a tais diligências estão juntados às fls. 301 a 475, sendo que algumas pessoas (i) não foram localizadas, em que pese as correspondências terem sido encaminhadas aos seus endereços cadastrais, outras (ii) não apresentaram resposta, e as demais (iii) responderam com esclarecimentos evasivos e carentes de documentação comprobatória, conforme abaixo indicado, o que demonstra que não tem fundamento algum a alegação do contribuinte de que os pagamentos realizados decorreram de sua atividade de cobrança extrajudicial, e corrobora a conclusão alcançada de que ocorreram pagamentos sem causa demonstrada e comprovada:

179.1. Construmatos Construções e Terraplanagem Ltda – respondeu que não identificou o motivo do recebimento dos valores, alegando que naquele ano teve vários documentos extraviados devido a um furto. Informou que não realizou boletim de ocorrência;

179.2. Líder Auto Posto Ltda e Posto Floresta e Agropecuária Ltda – responderam que se tratava de aquisição de combustíveis feitas por uma madeireira de Rondônia, mas que não conseguiram localizar o bloco de notas correspondentes, não conseguindo identificar os adquirentes;

179.3. Célia Regina Costa Silva – respondeu desconhecer a empresa V Lima, não se recordando de relacionamento com ela, bem assim não podendo afirmar se houve ou não qualquer recebimento, pois não dispõe dos extratos bancários do período;

179.4. Roberta de Carvalho Ferreira dos Santos – respondeu não dispor dos extratos bancários da época, não sendo possível esclarecer do que se tratou o recebimento. Segundo ele, a

V Lima é estranha ao seu círculo de relacionamento pessoal ou de trabalho. Se efetivamente ocorreu o recebimento, acredita que possivelmente pode ter sido por ordem de terceiros;

179.5. Felipe Pimenta Aguiar Coelho e Valquíria Tibúrcio Rosa de Jesus – informaram que os recebimentos se referiram a pagamentos de salário decorrente da atividade de atleta profissional de futebol. Felipe informou que atuava pelo Rio Branco Football Club. Valquíria informou que o marido atuava pelo referido time e que o salário fora depositado na sua conta. Não apresentaram documentos comprobatórios;

179.6. Luís Ricardo Carrijo Cunha – informou *“que se trata de recebimento de comissão de intermediação de imóveis, realizado na ocasião nos quais me foram pagos com estes cheques”*. Diante desta simplória resposta, ele foi intimado novamente a informar o imóvel que intermediou, seu tipo, seu endereço e a operação (compra/venda/aluguel etc.), de forma a identificar as partes envolvidas no negócio, a descrever a forma como o serviço de intermediação fora prestado, indicando o nome de todas as pessoas com que tratou, a apresentar os documentos respectivos, bem como a prestar quaisquer outras informações relevantes. Em resposta, consignou que *“se trata de produto de intermediação de imóvel, que foi realizado em 2015, entre Valdemir de Lima e sua esposa e o Dr Osmar Marchioto Junior”*, que *“para a comprovação do alegado, segue em anexo as duas matrículas confirmando a referida transação”* e que o serviço foi de *“[...] corretagem (comissão) [...]”*. Ou seja, recebeu valores da V Lima em decorrência de operação estranha à atividade da empresa. Na realidade foram retirados recursos da empresa para pagamento de comissão relacionada a intermediação de imóvel pertencente a pessoa física do sócio Valdemir e sua esposa, sendo valor entregue ao sócio sem causa, sujeito à incidência de IRRF à alíquota de 35%;

179.7. Ademi Ferreira de Oliveira e José Luís Manzano – não apresentaram resposta. Em relação a Ademi Ferreira de Oliveira será tecido comentário específico no próximo tópico deste voto, que concluirá pela improcedência da inclusão na autuação do referido pagamento;

179.8. Bruna Mariana Dohashi (pessoas física e jurídica), Cesar Luis da Silva, Ingrid da Silva Nascimento Bandeira, Johnny Fernando dos Santos Silva, Luis Gustavo Longo, Roberto Carlos Klein, Wesley Balmante Dohashi – não foram localizados. As intimações, enviadas aos endereços cadastrais, foram devolvidas pelo correio com informações do tipo: “mudou-se”, “desconhecido” etc.;

180. Enfim, diferentemente do alegado pelo contribuinte, a autuação não decorreu de ação açada por parte da autoridade fiscal, vez que esta concedeu prazo suficiente ao contribuinte para comprovar a inveracidade dos fatos declarados pelo Sr. Boni em acordo de colaboração, já que o procedimento fiscal durou mais de um ano, e, em especial, para comprovar as causas dos pagamentos efetuados, pois, entre a primeira intimação para tanto e a autuação, transcorreram dois meses sem que o contribuinte se dispusesse a prestar os esclarecimentos

solicitados e a apresentar os documentos respectivos. Além disso, como visto, a autoridade fiscal circularizou junto aos beneficiários a fim de garantir a certeza quanto à imputação realizada.

181. Em sede de impugnação tal situação não modificou. O contribuinte não apresentou qualquer documentação comprobatória das causas dos pagamentos, limitando-se a considerar que sua atividade econômica, de prestação de serviços de cobrança extrajudicial, é suficiente para justificar e demonstrar *“que muitos senão a totalidade dos valores questionados listados na notificação fiscal [...], trata-se de valores destinados a terceiros por conta e ordem de seus clientes, tomadores de serviços de cobranças realizadas de forma habitual”* nos anos 2014 e 2015, conforme já mencionado no início deste tópico do voto.

182. No que concerne ao alegado, é devido primeiro registrar a estranheza do fato de que nenhum dos pagamentos objetos da autuação tiveram destinação para os clientes para os quais o contribuinte teria prestado serviços de cobrança extrajudicial (Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda, Graphic Mega-Trans Com. Transportes, G & M Transportadora Ltda., PLP Cardoso Cobranças ME e Transportadora Brimay Ltda). É uma coincidência tremenda que todos esses clientes tenham determinado a destinação dos valores para terceiros, ademais quando convenientemente não há nos autos qualquer prova da autorização daqueles para tanto.

183. Segundo, cabe ressaltar que o próprio contribuinte não consegue afirmar que todos os pagamentos objetos da autuação correspondem a destinações a terceiros por conta e ordem de seus tomadores de serviços, conforme se depreende da expressão *“muitos senão a totalidade dos valores”*. Percebe-se claramente que se trata de um verdadeiro exercício de adivinhação pretendido pelo contribuinte, que, por óbvio, não tem qualquer força probatória de sua alegação.

184. Terceiro, dos cerca de R\$ 1,37 milhões de “receitas” recebidas pelo contribuinte nos anos 2014 e 2015, declaradas em DAS e em balancetes, cerca de R\$ 600 mil foram recebidos da JBS S/A, o que corresponde a cerca de 40% do total. Ainda que tais valores da JBS S/A se referissem a prestação de serviços, o que, como visto, não restou comprovado, seriam relativos a serviços de assessoria administrativa, e não de cobrança extrajudicial, conforme reconhecido pelo próprio contribuinte e indicado nas notas fiscais. Logo, não se confirma a alegação exclusiva de que sua atividade é de cobrança extrajudicial e de que os pagamentos correspondem a destinação de recursos de seus clientes para terceiros por eles indicados.

185. Quarto, e por fim, há que se considerar que o fato de desempenhar atividade de cobrança (o que, também não restou provado), por si só, como pretende o contribuinte, não é suficiente para aceitar que a destinação dos pagamentos são para terceiros indicados pelos seus clientes, sendo imprescindível a juntada provas documentais para confirmar o alegado.

186. Então, ante a ausência de provas documentais de que os pagamentos considerados na autuação se referem a valores de cobrança extrajudicial recebidos em nome de seus clientes, repassados a terceiros por ele indicados, após a retenção da comissão pelos serviços

prestados, e diante das incongruências dessa alegação acima destacadas, cabe concluir que o contribuinte não logrou comprovar as causas dos mesmos também em sede de impugnação.

187. Entre os argumentos da impugnação resumidos no início deste tópico do voto, novamente o contribuinte repete argumento já trazido em fase de fiscalização, no sentido de que não estava obrigado a guardar quaisquer outros documentos (planilhas, resumos, relatórios, etc.) relativos a esses pagamentos, haja vista o tempo transcorrido desde as operações, bem assim o fato de estes se tratarem de documentos internos, não fiscais, cuja guarda é facultativa.

188. Reitera-se aqui a disposição contida no parágrafo único do art. 195 do CTN, bem assim no art. 278 do Decreto nº 9.580, de 2018 (e art. 264 do RIR/99, vigente até 22/11/2018), cujas bases legais são o art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 1969, e o art. 1.194 do Código Civil, salientando que a guarda é obrigatória para todos os documentos, fiscais ou não, que alicerçam as operações realizadas.

189. Em razão do seu entendimento no sentido de que desempenha atividade de cobrança extrajudicial e que este fato é suficiente para provar a causa dos pagamentos realizados, o contribuinte considera que deveria ter ocorrido a apuração real de “eventual renda tributada”, considerando para tanto a declaração fiscal, a contabilidade apresentada e os recolhimentos dos tributos apurados. Considera que ainda que possa ter auferido renda em qualquer percentual sobre os valores das cobranças realizadas, como é habitual em sua atividade, não há qualquer segurança quanto ao efetivo montante desse rendimento, o que também não foi demonstrado pela fiscalização. Defende que a autoridade fiscal optou por buscar a tributação das saídas porque deixou de determinar quais valores poderiam equivaler a rendimentos.

190. É devido considerar que para a verificação de pagamentos sem causa não é necessária a etapa defendida pelo contribuinte de apuração da real renda tributada em razão de sua receita corresponder a uma comissão variável sobre os valores recebidos pelos supostos serviços de cobrança extrajudicial.

191. Em realidade, a autoridade fiscal investigou apenas os recursos decorrentes da JBS S/A em razão da delação realizada pelo Sr. Boni afirmar que a conta do contribuinte foi utilizada para efetuar pagamentos de propinas a agentes fiscais estaduais de renda. E estes recursos não foram escriturados como decorrentes de atividade de cobrança extrajudicial, mas sim de serviços de assessoria tributária, fato confirmado pelo próprio contribuinte, que defendeu a sua efetividade, mas não a comprovou. Assim, mesmo que esses valores da JBS S/A fossem receitas de prestação de serviços de assessoria tributária, a determinação do valor real da receita seria desnecessária, pois a receita corresponderia a todo o valor recebido, e não a uma comissão (como no caso de serviço de cobrança extrajudicial).

192. Ademais, os recursos recebidos da JBS S/A foram escriturados como receitas no livro Caixa (fl. 176, como arquivo não paginável, e fls. 1173 a 1222) e nos balancetes (fl. 244, como arquivo não paginável, e fls. 1226 a 1318 e 1388 a 1500), e foram declarados em DAS (fls. 914 a 921). Logo, não cabia, por óbvio, abordar a questão da tributação de tais recursos, pois o

lançamento se presta tão somente para exigir tributo não recolhido, que, na espécie, foi o IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados.

193. Não fosse a delação judicial efetuada pelo Sr. Boni, não haveria necessidade alguma de investigar os recebimentos da JBS S/A. Esta investigação foi realizada para verificar se efetivamente o contribuinte participou de operação fraudulenta de pagamento de propina, o que restou confirmado, sendo fato utilizado como motivação para fins de qualificação da multa. A incidência do IRRF sobre pagamentos sem causa, contudo, subsiste independentemente de conduta dolosa do contribuinte, bem assim, da origem dos valores repassados.

194. Ainda em razão da alegação do contribuinte de que a “técnica de presunção” adotada pela autoridade fiscal seria “casuística”, cabe esclarecer que a norma não prevê qualquer exceção à incidência do IRRF em caso de verificação de pagamento sem causa. Não há qualquer previsão na norma de que nos casos em que seja possível identificar os destinatários ou as origens financeiras, não seja devida a exigência do referido tributo. Ao contrário, em relação aos beneficiários, o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é claro no sentido que, mesmo com a sua identificação, o IRRF é devido se a causa dos pagamentos não restar comprovada, haja vista ter sido feita previsão específica para essa situação em seu §1º, onde há menção à origem dos recursos.

195. Por fim, ao contrário do que defende o contribuinte, não é devida a aplicação do disposto no art. 112, II, do CTN, vez que não há qualquer dúvida quanto ao fato de ter se configurado a ocorrência de pagamentos sem causa a terceiros.

Da inconsistência na constituição do auto de infração

196. Segundo o impugnante, a autoridade fiscal incluiu na autuação pagamento não presente no extrato bancário. Discorre que a saída referida na linha 6 da planilha fiscal à fl. 25 do TDF, relativa a TED para Ademi Ferreira de Oliveira, não está nos extratos bancários anexos ao auto de infração, demonstrando a inconsistência da autuação, como também a incerteza da existência das infrações alegadas.

197. Para ele, segundo entendimento do Carf no AC 9202-007.302, quando o fato gerador não condiz com a realidade, é caso de vício irreparável. Além disso, conforme Carf no AC , erro de fato ocorrido no momento do lançamento fiscal caracteriza vício formal e, pois, sua nulidade (AC 3201-003.374). Defende que o vício formal atinge o lançamento efetivado, sendo devida a realização de novo lançamento, o que não compete ao órgão julgador.

198. Por fim, alega que, havendo dúvidas quanto à materialidade infração e à seriedade da fiscalização, devido aplicar o art. 112, II, do CTN, devendo o lançamento ser considerado improcedente integralmente. 199. Cabe razão ao contribuinte quanto ao fato de que o TED de R\$ 5.000,00, do dia 13/01/2015, relativo ao beneficiário Ademi Ferreira de Oliveira, considerado pela autoridade fiscal no lançamento, não consta no extrato bancário. Vide a cópia do extrato a seguir que comprova tal constatação:

13/01/15	RESGATE MERCADO ABERTO	0132710	104.816,71
13/01/15	RESGATE MERCADO ABERTO	8600274	6.663,75
13/01/15	DEPOSITO C/C BDN Ag02044maq018739seq04687	8739687	3.982,19
13/01/15	CHEQUE ESPECIE	0000528	6.000,00-
13/01/15	TARIFA BANCARIA REAPRESENTACAO CH. DEVOLVIDO	0000001	0,60-
13/01/15	TED DIF.TITUL.CC H.BANK DEST. LIDER AUTO POSTO LTD	8867491	15.150,00-
13/01/15	TED DIF.TITUL.CC H.BANK DEST. CONSTRUMAX CONSTRUTO	8882103	15.200,00-
13/01/15	TED DIF.TITUL.CC H.BANK DEST. POSTO FLORESTA AGROP	8883067	15.100,00-
13/01/15	DOC/TED INTERNET TED INTERNET	8867491	7,35-
13/01/15	DOC/TED INTERNET TED INTERNET	8882103	7,35-
13/01/15	DOC/TED INTERNET TED INTERNET	8883067	7,35-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000514	4.950,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000515	4.970,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000516	4.980,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000517	4.950,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000518	4.960,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000520	4.980,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000521	4.990,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000522	4.960,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000523	4.940,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000524	4.970,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000525	4.930,00-
13/01/15	SALDO EM 13/01/2015		9.971,00CR
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000526	5.000,00-
13/01/15	CHEQUE COMPENSADO - 999	0000527	4.970,00-

200. Neste valor de R\$ 5.000,00 há no dia 13/01/2015 apenas uma saída por cheque compensado, mas cujo detalhamento fornecido pelo banco (à fl. 1670, e à fl. 253 com arquivo não paginável), não permite identificar o beneficiário. É possível ver apenas o nº do cheque, o valor e a conta do contribuinte, e nos dados do depositante não há indicação do CPF do Sr. Ademi (652.829.656-15).

1/201910297									
BANCO BRADESCO S/A									
BANCO PROCESSADO: 237 - BANCO BRADESCO S.A.									
REGISTROS DETALHE - SUPERIOR									
CRSB5110	VERSÃO: 0005-NRA614	C		C	T		BCO	AGEN	COMPE
POLO4270	CTA.CORR 2	N.DOC 3	TD	VALOR	F	ORI	ORIG	ORIG.	LOTE
BCO AGEN C									
CPE DES DEST 1									
018 237 2044 4	003640206091	4	000526	1 030	5.000,00	5	033	1545	0018 0174134 020
13/01/2015 ADQCX 000010020903 1556030139									

201. Não procede, contudo, o entendimento de que o referido erro enseja a nulidade da autuação por vício insanável. Os demais pagamentos estão com os fatos geradores e as bases de cálculo perfeitamente identificados, sendo devido apenas a exclusão do valor do pagamento acima de R\$ 5.000,00 da base de cálculo do IRRF para o fato gerador ocorrido em 13/01/2015.

202. Também não procede o pleito de aplicação do art. 112, II, do CTN, pois, diferentemente do defendido pelo contribuinte, não há qualquer dúvida quanto à materialidade dos demais pagamentos sem causa.

Da materialidade do imposto de renda

203. Nesta parte da impugnação é alegado que os valores movimentados na conta corrente do contribuinte não configuram hipótese de incidência do imposto de renda (aquisição de

disponibilidade econômica ou jurídica), haja vista serem montantes que apenas transitaram pela conta corrente em razão da atividade de cobrança por ela desenvolvida, ou seja, recursos pertencentes a terceiros e destinados a terceiros. Nesse sentido, é mencionado entendimento do TRF 3ª Região (Apelação Cível 1883192 – 0005030-36.2010.4.03.6114, de 09/04/2015), cujos trechos destacados estão copiados a seguir:

Todavia, os depósitos bancários apenas porque transitam por conta de pessoa física ou jurídica não representam, salvo falta de comprovação de sua origem e titularidade, disponibilidade jurídica ou econômica de rendimentos, pois o fato gerador do imposto de renda não é apenas a movimentação bancária. 5. Pelo que consta dos autos, é

[...]

fato, os valores resultaram de faturamento auferido pela TECNOSILK. 11. O contexto probatório, sobretudo o laudo pericial, permite concluir que os valores, que originaram a autuação fiscal, têm comprovada origem na atividade econômica de pessoa jurídica, pela qual, porém, a autora não responde, ainda que indevidamente tenha autorizado que a mesma movimentasse as suas contas bancárias, fato do qual podem ser extraídos efeitos jurídicos, mas não o de gerar a aquisição de disponibilidade jurídica e econômica de rendimentos e, portanto, omissão na sua declaração pela pessoa física da autora. 12. Embora

204. Segundo o contribuinte, não basta a simples constatação de movimentação financeira por meio de entradas e saídas, sendo necessária a verificação da situação patrimonial do defendente para detectar eventual acréscimo patrimonial. Nesse sentido cita os acórdãos Carf nºs 102-43622, de 1999, 103-23215, de 2007, e 102-49.377, de 2008.

205. Ressalta que, no caso, a situação é ainda pior, pois ao considerar as transferências para conta de terceiros, todos integralmente identificados pela fiscalização, o que se está tributando é um decréscimo patrimonial, hipótese de incidência não prevista na materialidade da norma tributária.

206. Além disso, considera que tributar valores de saídas para pessoas físicas e jurídicas em um só procedimento viola os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

207. Não procedem os argumentos acima pelas razões que se passa a expor.

208. É necessário esclarecer que o que está sendo tributado não é o decréscimo patrimonial do contribuinte, mas sim é a renda de cada beneficiário dos pagamentos, ou seja, o acréscimo patrimonial destes, respeitando-se, assim, o disposto no art. 43 do CTN.

209. Por presunção legal do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, na hipótese de a fonte pagadora não comprovar a causa para os pagamentos realizados (situação no caso concreto) e/ou não identificar os beneficiários destes, considera-se que não ocorreu a devida retenção do imposto de renda sobre tais valores, bem assim o seu recolhimento, o que seria sua obrigação legal (art. 717 do RIR/99 e art. 775 do Decreto nº 9.580, de 2018). Em razão disso, a norma impõe à fonte pagadora, responsável tributário, o recolhimento do tributo na forma de retenção

exclusiva, com reajustamento da base de cálculo, ao considerar que o montante pago corresponde ao rendimento bruto já deduzido do imposto retido.

210. Adicionalmente, cabe deixar claro que o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, em momento algum fixa a necessidade de tributar em procedimentos distintos os pagamentos realizados a pessoas físicas e a pessoas jurídicas. Ao alegar que tal conduta viola os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, em realidade o impugnante está discutindo a constitucionalidade da norma na forma como redigida.

211. Em vista disso, cabe esclarecer que não compete ao julgador administrativo questionar a legalidade ou constitucionalidade de normas legais e infralegais. A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente. Nesse sentido súmula do Carf:

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

212. O art. 26-A do PAF, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, resultante da conversão da MP nº 449, de 2008, é claro no sentido de que o julgador administrativo não pode afastar a aplicação de lei sob o fundamento de violação da constituição ou de lei superior:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

213. Também o artigo 7º, incisos IV e V da Portaria MF nº 341, de 2011, determina que o julgador de primeira instância está vinculado às leis, assim como às normas regulamentares, inclusive, a entendimentos da Receita Federal expressos em atos normativos:

Portaria MF nº 341/2011

Art. 7º São deveres do julgador:

(...)

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos. Lei nº 8.112/90 Art. 116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

214. Assim, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

215. Em relação aos entendimentos do Carf e do TRF3 citados pelo contribuinte, além de serem decisões que não vinculam este colegiado, conforme já explicado no início deste voto, não têm qualquer aplicação ao presente caso, pois tratam de omissão de receitas apuradas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e não de IRRF decorrente de pagamentos sem causa.

Do efeito punitivo da exação

216. Neste tópico da impugnação, o contribuinte argumenta inicialmente que o Carf (AC 1402-00.155, de 2010, AC 104-20890, de 2005, 1301-001.279, de 2013 e outros) já decidiu que cabe ao fisco o ônus de identificar os beneficiários dos pagamentos, identificação esta que já fora efetivada em razão da colaboração do impugnante por meio de respostas às intimações. Segundo ele, pela simples análise dos extratos bancários é possível a identificação de todos os beneficiários dos valores resultantes dos TEDs, razão pela qual não há que se falar em beneficiários não identificados.

217. Em sequência, argumenta que as causas dos pagamentos restaram comprovadas, tratando-se remessas para terceiros de recursos pertencentes a clientes e tomadores de serviços do impugnante, por conta e ordem destes. Segundo o contribuinte, os resultados das diligências junto aos beneficiários dos pagamentos corroboram a sua atividade econômica de cobrança extrajudicial. Assim, entende que, com a identificação dos beneficiários e com a comprovação das causas, não se deve aplicar o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, conforme entendimento do Carf (AC 1302-002.367).

218. O impugnante alega também que a fiscalização não comprovou que os valores debitados possuíam natureza de pagamento, ou seja, que não houve prova da concretização do pagamento, motivo pelo qual entende que o lançamento é nulo por inobservância do art. 142 do CTN. Nesse sentido, cita acórdãos do Carf (ACs 1101-001.015, 1102-000.947 e 1101-000.622).

219. Outro argumento trazido é no sentido de que o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, pretende a instauração de relação tributária em decorrência de irregularidades ou infrações, o que embasa a posição de que se trata de penalidade aplicável a pessoas que realizam pagamentos sem identificar os beneficiários ou sem comprovar a causa. Em razão disso, a seu ver, não há conexão com o próprio conceito de tributo do art. 3º do CTN. Além disso, a alíquota elevada confere caráter sancionatório.

220. Adicionalmente, o impugnante alega que os arts. 674 e 675 do RIR/99 (base legal - art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995) tomaram lugar dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 1992, por meio da Lei revogadora nº 9.249, de 1995. A seu ver, não causa surpresa que o STJ, ao reconhecer a natureza sancionatória do IRRF veiculado no art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, declarou aplicável a retroatividade benigna do art. 106, II, do CTN, afastando a exigência por considerá-la sanção. Em razão da semelhança entre as estruturas do art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, e do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, entende ser possível considerá-los como equivalentes,

especialmente com relação ao IRRF de 35%. Ademais, discorre que o IRPF no regime da mesma Lei nº 8.981, de 1995, possuía o mesmo parâmetro de cobrança (35%), mas acabou sendo reduzido para 25% pela Lei nº 9.250, de 1995. Cita o AC nº 1401-001.344 do Carf, que destaca a natureza punitiva do IRRF do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, por equivalência ao entendimento de penalidade atribuído ao art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992.

221. Novamente aqui não procedem os argumentos trazidos pelo impugnante.

222. Necessário lembrar mais uma vez ao contribuinte que a exigência do IRRF decorreu tão somente da verificação de pagamentos realizados a terceiros sem esclarecimento e comprovação da causa dos mesmos, restando plenamente indicado pela autoridade fiscal que os beneficiários desses pagamentos foram identificados a partir dos extratos bancários, tendo sido, inclusive, diligenciados em aprofundamento da investigação. Assim, não cabe qualquer discussão quanto à falta de identificação dos beneficiários como motivação do lançamento.

223. Quanto à alegada comprovação das causas dos pagamentos, tal questão já foi exaustivamente enfrentado em tópico anterior deste voto (“Dos pagamentos sem causa”), razão pela qual a discussão não será retomada aqui novamente.

224. No que se refere aos resultados das diligências realizadas junto aos beneficiários dos pagamentos, estes também já foram apresentados no tópico acima mencionado, e, ao contrário do que entende o contribuinte, reforçam claramente a conclusão no sentido de que os recursos transferidos não mantêm qualquer relação com suposta atividade de cobrança extrajudicial. Ademais, cabe considerar que o impugnante não comentou especificamente nenhuma das apurações feitas nas diligências, simplesmente afirmando, de forma genérica, que elas comprovam a atividade alegada, o que impede este julgador de tecer maiores comentários por não saber como ele conseguiu chegar a tal conclusão, tão dissonante das informações obtidas.

225. Em relação à alegada falta de comprovação da concretização do pagamento por parte da autoridade fiscal, há que se considerar que os registros de TEDs nos extratos bancários são prova suficiente da efetividade dos pagamentos, e que estes, juntamente com a ausência de comprovação da causa dessas remessas, são elementos hábeis para caracterizar a existência de pagamentos a terceiros sem causa e, por conseguinte, determinar a incidência do IRRF à alíquota de 35%. Nesse sentido está entendimento do Carf proferido no Acórdão 1302-003.823, de 14/08/2019), abaixo transcrito. Ressalte-se, ademais, que o próprio contribuinte reconheceu a concretização dos pagamentos a terceiros, argumentando, sem provas, que se referiam a valores pertencentes a seus clientes em razão de sua alegada atividade de cobrança extrajudicial, destinados àqueles por determinação destes.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.
TRIBUTAÇÃO NA FONTE. CABIMENTO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, tendo por base os valores debitados nas contas correntes,

quando não identificado o beneficiário, ou não comprovada a sua causa ou operação. (grifou-se)

226. No que concerne ao defendido caráter sancionatório do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cabe esclarecer que nesta norma não há uma punição por descumprimento de obrigação de comprovar a causa do pagamento e seu beneficiário. O que a norma faz é estabelecer uma presunção legal de que, caso haja a verificação e comprovação da ocorrência de pagamento a beneficiário não identificado e/ou sem causa, esse pagamento representa um rendimento pago ao beneficiário e, portanto, passível de tributação na fonte.

227. Como já tratado anteriormente, a norma tributa a renda recebida pelo beneficiário, atendendo o disposto no art. 3º do CTN, fixando a responsabilidade tributária da fonte pagadora pela retenção do imposto de renda devido e seu recolhimento.

228. Além disso, o fato de a alíquota ser elevada, no percentual de 35%, e da base de cálculo ser reajustada, não serve como justificativa para considerar o tributo com caráter sancionatório. Trata-se de opção do legislador, em relação à qual não cabe a este colegiado administrativo tecer qualquer juízo de valor ou questionar sua legalidade ou constitucionalidade, em razão de não ser dotado de competência para tanto, conforme já tratado.

229. Da mesma forma que o legislador optou por reduzir a alíquota de 35% do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de pessoas físicas (tabela progressiva), prevista no art. 8º da Lei nº 8.981, de 1995, para 25%, por intermédio da edição da Lei nº 9.250, de 1995, conforme salientado pelo contribuinte, há que se considerar que ele também optou por manter a alíquota de 35% sobre pagamentos sem causa, vigente até hoje. Como dito, ante à sua vinculação às disposições legais, não cabe ao julgador administrativo questionar a permanência deste percentual.

230. Quanto ao fato alegado pelo contribuinte, de que o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, que tratava de incidência de IRRF à alíquota de 25% sobre *“receita omitida ou a diferença verifica na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido”* (outra matéria, por sinal), e cujo percentual foi elevado para 35% pelo art. 62 da Lei nº 8.981, de 1995, ter sido revogado pela Lei nº 9.249, de 1995, somente reforça a opção do legislador por não alterar o percentual aplicável ao IRRF incidente sobre pagamentos sem causa previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

231. Ressalte-se, ademais, que o raciocínio do contribuinte no sentido de que o IRRF estabelecido no referido art. 61 tem caráter de penalidade (sanção) é desprovido de qualquer lógica.

232. Para demonstrar o equívoco do contribuinte na interpretação da determinação legal, utilizemos o mesmo raciocínio para o caso de haver omissão de receitas de qualquer tipo. Por sua lógica, não seria devida a incidência de IRPJ, PIS, Cofins e CSLL sobre tais receitas, já que o art 24 da Lei nº 9.249, de 1995, estaria determinando a aplicação de tais tributos em razão da verificação de uma infração, qual seja, a prática de omissão de receitas.

233. Acontece que, por óbvio, a jurisprudência administrativa consolidada das DRJs e do Carf considera devidos esses tributos sobre as receitas comprovadamente omitidas. Inclusive, a infração de omissão de receitas pode ser presumida por lei, bastando a configuração da situação nela disposta (a exemplo do passivo fictício, do saldo credor de caixa e do depósito bancário de origem não comprovada). Percebe-se, pois, a lógica interpretativa do contribuinte é um completo disparate, não sobrevivendo a um simples teste de validade.

234. Também em relação à incidência do IRRF sobre pagamentos sem causa, a jurisprudência do Carf é consolidada no sentido de sua procedência, o que traz como consequência direta a conclusão de que o tributo estabelecido no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, não tem caráter de penalidade, pois, caso contrário, todos os lançamentos seriam considerados improcedentes.

PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTOS SEM CAUSA.

A pessoa jurídica que entregar recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. (AC 1401-003.982, de 18/12/2019)

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS.

Os pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não têm causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos. (AC 1402-004.117, de 16/10/2019)

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Estão sujeitos à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for identificada a sua causa. (AC 1301-004.147, de 20/11/2019))

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. TRIBUTAÇÃO NA FONTE. CABIMENTO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros,

contabilizados ou não, tendo por base os valores debitados nas contas correntes, quando não identificado o beneficiário, ou não comprovada a sua causa ou operação. (1302- 003.823, de 14/08/2019)

PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Nos casos de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, bem como naqueles efetuados ou entregues a terceiros ou sócios em que não for comprovada a operação ou a sua causa, os valores correspondentes se submetem à incidência do Imposto de Renda retido exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento. (AC 9101-004.028, de 13/02/2019)

PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE IRRF DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA BENEFICIÁRIA.

A existência de pagamento sem causa atrai a incidência do imposto exclusivamente na fonte pagadora, sendo descabida a tributação nas pessoas dos contribuintes beneficiários. (AC 2402-006.793, de 04/12/2018)

235. Por via indireta, a Súmula Carf nº 114 (com caráter vinculante), abaixo transcrita, permite chegar à mesma conclusão. Se o IRRF previsto no art. 61 da lei acima mencionada tivesse o caráter de sanção, como pretende o contribuinte, estaria sendo violado o disposto no art. 3º do CTN, e, por conseguinte, seriam incabíveis todas as autuações lavradas com essa capitulação. Neste contexto, por consequência, seria desnecessária qualquer discussão quanto ao prazo decadencial. Contudo, se o Carf se pronunciou na referida súmula quanto à decadência do IRRF incidente sobre pagamentos sem causa, é porque, por corolário, considera que essa exigência não tem caráter sancionatório.

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

236. Por fim, relativamente ao Acórdão Carf nº 1401-001.344, citado pelo contribuinte, que considerava a natureza punitiva do IRRF do art. 61 da Lei nº 8.981, de 19995, por equivalência ao entendimento de penalidade atribuído ao art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, cabe informar que o mesmo foi anulado parcialmente pelo Acórdão 1401-002.098, de 21/09/2017, exatamente na parte relativa à análise do recurso de ofício, onde proferira aquele entendimento. Foram acolhidos embargos nominados com efeitos infringentes, haja vista que a matéria dos autos era restrita à cobrança dos débitos não exonerados pelo acórdão da DRJ. Em realidade, a matéria litigiosa sempre esteve no processo nº 18471.001687/2005-32, onde foi proferido julgamento pela procedência da exigência do IRRF sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados (AC 1301-002.263, de 23/03/2017).

AC 1401-002.098 (que anulou o AC mencionado pelo contribuinte)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os presentes embargos inominados com efeitos infringentes para reconhecer que a matéria dos presentes autos é restrita à cobrança dos débitos que não foram exonerados no acórdão nº 12.17.863, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I (fls. 56-64), de maneira que o acórdão 1401-001.344 deve ser (i) ratificado na parte em que não conhece do recurso voluntário, integrando-o para fazer constar que tal recurso, além de intempestivo, não preenche o pressuposto recursal do interesse; e (ii) anulado quanto à análise do recurso de ofício.

(...)

Percebe-se, portanto, que o presente processo trata apenas de cobrança e aspectos relacionados à reforma do lançamento tal como efetuado não deveriam ter sido objeto de julgamento nestes autos, eis que a matéria litigiosa relativa ao auto de infração lavrado contra o contribuinte sempre esteve unicamente nos autos do processo 18471.001687/2005-32.

1..3

Diante do exposto, voto por acolher os presentes embargos inominados com efeitos infringentes para reconhecer que a matéria dos presentes autos é restrita à cobrança dos débitos que não foram exonerados no acórdão nº 12.17.863, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I (fls. 56-64), de maneira que o acórdão 1401-001.344 deve ser (i) ratificado na parte em que não conhece do recurso voluntário, integrando-o para fazer constar que tal recurso, além de intempestivo, não preenche o pressuposto recursal do interesse; e (ii) anulado quanto à análise do recurso de ofício.

AC 1301-002.263 (proferido no proc 18471.001687/2005-32)

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA CAUSA DAS OPERAÇÕES. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS PAGAMENTOS. AFETAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO. IRRELEVÂNCIA.

Deve ser mantida a incidência do imposto de renda na fonte de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 na situação em que a pessoa jurídica não consegue identificar os beneficiários de pagamentos por ela efetuados e, além disso, deixa de apresentar contratos ou qualquer outro documento hábil à comprovação da causa das operações. Irrelevante para essa incidência se tais pagamentos afetaram, ou não, a apuração do resultado do exercício da pessoa jurídica autuada.

Da multa aplicada

237. O contribuinte inicia este tópico de sua impugnação argumentando a impossibilidade de exigência do IRRF à alíquota de 35% cumulada com multa de ofício, haja vista considerar que o tributo em apreço tem caráter sancionatório, com a alíquota aplicada e a base de cálculo reajustada representando confisco.

238. Não procede tal argumento, vez que, conforme já tratado neste voto, o IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, não tem caráter de sanção. Assim, não há qualquer impedimento legal para a aplicação de multa de ofício devida em razão da falta de recolhimento

239. O contribuinte alega também que é condição para a qualificação da multa a demonstração e comprovação de que a falta de recolhimento do tributo tenha decorrido de conduta dolosa de sua parte, o que, a seu ver, não ocorreu no presente caso. Segundo ele:

239.1. A fiscalização afirma que os valores recebidos da JBS S/A foram registrados como decorrentes de serviços de assessoria pelo contribuinte, com emissão de notas fiscais, mas que tais serviços não foram prestados. Todavia, diante das informações e documentos às fls. 13 a 80, bem assim da resposta a intimação às fls. 87 a 101 e documentos às fls. 102 a 103, a seu ver ficou amplamente provada a efetiva prestação dos serviços. Ademais, se fosse como afirmado pela

fiscalização, por que a autuação não teve como fundamento e base de cálculo os elementos e valores de entrada a título de serviços?

239.2. Também é afirmado pela autoridade fiscal que a “prestação fictícia” serviu para o acobertamento contábil e financeiro do pagamento de propinas, e que, intimado a justificar a causa de 58 pagamentos suspeitos, o contribuinte nada apresentou. Novamente não são trazidas provas das alegações, insistindo-se na tese de que as prestações não existiram. Quanto aos pagamentos realizados através de saídas da conta bancária, é certo que a maioria das transferências, senão a totalidade, foram realizadas a terceiros identificados por conta e ordem de clientes tomadores de serviços;

239.3. Outro argumento trazido pelo auditor-fiscal para qualificar a multa é o de que a ausência de registros e documentos para esclarecer e comprovar a causa dos pagamentos demonstram a intenção do fiscalizado em realizar pagamentos estranhos ao interesse social da empresa, demonstrando sua má-fé. Quanto a esta alegação, cabe esclarecer que os valores repassados a terceiros por conta e ordem de seus clientes é resultante do exercício regular de sua atividade, logo não há que se falar em pagamentos estranhos ao interesse social da empresa. Além disso não há prova da alegada intenção e má-fé.

240. Defende que não se pode presumir que o impugnante procurou dificultar, ludibriar ou ocultar fatos ou informações do conhecimento da autoridade tributária. Além disso, considera que não houve utilização de documentos inidôneos ou subterfúgio para tentar ocultar a ocorrência dos fatos geradores.

241. Discorre que a existência de pagamento sem causa, que é motivação do lançamento do IRRF, não se constitui, por si só, em motivo para ensejar a qualificação da multa, conforme o Carf (AC 102-49485, de 2009). Assim, entende que, sem prova contundente e cabal da conduta fraudulenta, não se poderia impor sanção qualificada, mesmo porque, nos termos do art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, o que, pede seja observado no julgamento.

242. De início é devido considerar que não há qualquer dúvida ou discussão quanto à interpretação da norma que fundamentou a qualificação da multa. Tanto a autoridade fiscal, quanto o contribuinte, quanto este julgador concordam que a lei estabelece a necessidade de comprovação do dolo por parte do agente, ou seja, da intenção de praticar o ilícito tributário, para que a multa possa ser qualificada. A contenda reside apenas no fato verificar se as constatações e provas acostadas pela autoridade fiscal são suficientes ou não para fazer a comprovação do dolo.

243. No entender deste julgador, diante de tudo que já foi apreciado neste voto, não resta qualquer dúvida de que o contribuinte agiu intencionalmente para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de fato gerador do IRRF, enquadrando-se no disposto no art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964, e estando, por conseguinte, sujeito à aplicação da multa qualificada nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

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

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

244. Conforme delação do Sr. Boni, a conta corrente do contribuinte foi utilizada para recebimento de recursos da JBS S/A destinados a pagamentos de propinas para agentes fiscais. A V Lima recebeu da JBS S/A R\$ 574.848,10, registrando contabilmente tais valores como decorrentes de serviços de assessoria prestados, e emitindo notas fiscais. Além disso, incluiu os valores recebidos em suas DAS. Porém, restou demonstrado que os serviços não foram prestados, vez que o contribuinte não juntou aos autos o contrato de prestação e qualquer outro documento gerado em razão da atividade (e-mails, comprovantes de viagem, atas de reunião, pareceres etc.), exceção feita a documentos denominados “Resumos de Tributação”, os quais são apócrifos e não possuem qualquer indicação de que tenham sido elaborados pelo contribuinte, possuindo, ao contrário, timbre da JBS S/A, indicando ser documento de produção interna desta empresa. Além disso, a própria JBS S/A, em resposta a intimação lavrada em procedimento fiscal realizado junto a esta sociedade, afirmou que não houve prestação de serviços.

245. Adicionalmente, o contribuinte foi intimado a comprovar as causas de 58 transferências bancárias a terceiros, no valor total de R\$ 434.892,36, ocorridas em período posterior aos recebimentos da JBS S/A. Todavia ele se recusou a apresentar as provas relativas a essas operações, limitando-se a argumentar que as transferências ocorreram em razão atividade de cobrança judicial, por conta e ordem de seus clientes, sem, contudo, trazer qualquer prova documental do alegado.

246. Ademais, os resultados das diligências realizadas junto aos beneficiários das transferências confirmam que os pagamentos não decorreram da atividade alegada pelo contribuinte e, por conseguinte, confirmam a falta de motivação operacional para os mesmos.

247. Também em sede de impugnação, o contribuinte não carrou aos autos nenhum documento probatório da prestação de serviços e das causas dos pagamentos.

248. Assim, diante dos fatos afirmados pelo Sr. Boni, e das constatações acima, que vão ao encontro da delação, há que se considerar que restou plenamente caracterizado que os recebimentos e os repasses ocorreram em função de operação de pagamentos de propinas por parte da JBS S/A, sendo o contribuinte um instrumento para sua viabilização.

249. A prestação fictícia serviu para acobertamento contábil e financeiro dos pagamentos de propinas. O contribuinte procurou dar uma aparência de legalidade à entrada dos recursos, por intermédio de emissão de notas fiscais, sua escrituração e informação dos recursos recebidos em DAS, o que autoriza a conclusão de que agiu dolosamente.

250. Ao fim, o impugnante alega que a multa aplicada é confiscatória e desproporcional ao seu porte, transcrevendo decisões do STF nesse sentido. Pleiteia que, mantido o IRRF, a multa deve ser limitada a 20%, ou ao menos, reduzida a 75%.

251. Consoante já tratado anteriormente neste voto, este colegiado administrativo não possui competência para apreciar alegação de inconstitucionalidade de norma. Assim, uma

vez que o disposto no art. 44, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda não foi declarado inconstitucional por decisão do STF com efeito *erga omnes*, cabe a este julgador manter a qualificação da multa, uma vez caracterizada a conduta dolosa do contribuinte. Neste caso, não há previsão legal para a redução do percentual qualificado para 20% ou 75%, como pleiteado pelo impugnante.

Da responsabilidade solidária

252. Para o impugnante, a responsabilização solidária do titular do contribuinte é indevida, haja vista que a fiscalização logrou comprovar a prática de ato ilícito. Considera que em momento algum o sócio do impugnante procurou dolosamente impedir o conhecimento do imposto devido, até porque, todas as saídas de valores apuradas são repasses de recursos destinados a terceiros por conta e ordem dos seus clientes, e não valores destinados ao sócio como quer fazer crer indevidamente a autoridade fiscal. Para ele, não houve intenção de realizar pagamentos estranhos ao interesse social da empresa

253. Discorre que os valores mencionados pela fiscalização como recebidos (R\$ 574.848,10) são receitas decorrentes de prestação de serviços à JBS S/A, como amplamente demonstrado, e que tais valores nem serviram de base de cálculo na cobrança dos tributos e multas por meio do auto de infração. Entende que a menção feita pela fiscalização de que “*posteriormente ao recebimento dos valores, constatamos a saída (débitos bancários) de 58 pagamentos suspeitos no montante de R\$ 434.892,36*”, por si só, vai contra a descrição e acusação quanto aos recebimentos, pois ao mesmo tempo desloca a base de cálculo para valores de saída e, ainda, aquilo que era ilícito, passa a ser apenas suspeito, demonstrando insegurança e a patente insubsistência no trabalho fiscal;

254. Considera que a fiscalização pretende que a mera condição de sócio, sem justo motivo e prova, permita a configuração de responsabilidade nos termos do art. 135 do CTN. Não traz a descrição do ato considerado como hipótese de responsabilização, e quais os fatos supostamente ilícitos capazes de desconsiderar o sujeito passivo pessoa jurídica para considerar diretamente a pessoa física. Assim, conclui, na linha do entendimento do AC 1201-002.250 do Carf, deve ser afastada a responsabilização solidária do Sr. Valdemir, em razão da falta de comprovação das condições necessárias para aplicação do art. 135 do CTN.

255. Não procedem os argumentos acima, pelas razões que se passa a expor.

256. Para o enquadramento no art. 135, III do CTN, é necessário que o imputado seja administrador do contribuinte e que as obrigações tributárias pelas quais seja responsabilizado decorram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

257. Quanto à condição de administrador do contribuinte no período fiscalizado, não há que se questionar que o Sr. Valdemir atende tal requisito, fato este reconhecido pelo próprio impugnante.

258. Em relação ao alcance dos atos praticados com infração de lei estabelecido no art. 135 do CTN como requisito para a responsabilização tributária, é pertinente mencionar a decisão proferida no RE 562.276/PR (rito de repercussão geral), que, embora destaque a posição consolidada no STJ de que o simples inadimplemento de obrigação tributária não justifica a responsabilização pelo dispositivo referido (Súmula STJ nº 430), traz lição de Marco Aurélio Greco, deixando evidente que o entendimento do STF é no sentido de que, quando houver abuso, fraude, sonegação e condutas dolosas, a responsabilização do administrador da sociedade é devida:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e EREsp 374.139).

Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724). (...)

Marco Aurélio Greco, no artigo Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário n.º 28/235, aborda o art. 13 da Lei 8.620/93, tendo em consideração justamente a garantia da liberdade de iniciativa:(...)

Óbvio - não é preciso repetir — que quando houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas de ferro, condutas dolosas, etc., existe responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica: basta o fisco atender ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto (...)

259. Nesse sentido está o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 antes mencionado, que dispõe que a sonegação fiscal se subsume à infração à lei tratada no art. 135 do CTN. O conceito de sonegação fiscal adotado no parecer é mais abrangente do que o estabelecido no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, e seu alcance está estabelecido na Lei nº 4.729, de 1965, no qual se insere a situação descrita nos autos:

Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

[...]

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;

Lei nº 4729/65

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

260. Portanto, está claro que não basta o simples adimplemento da obrigação tributária, mas este deve decorrer de prática deliberada e intencional por parte do administrador visando vantagens fiscais indevidas.

261. Não poderia ser outro o entendimento, pois os administradores devem agir com zelo na gestão fiscal da sociedade de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias (vide art. 1011 do Código Civil). Ao agir com abuso, fraude, sonegação e outras condutas dolosas para escapar à tributação total ou parcialmente, o

administrador, além de praticar atos ilícitos com infração à lei tributária, infringe também o Código Civil:

Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

262. Na espécie, conforme já tratado exaustivamente neste voto, restou plenamente demonstrado pela autoridade fiscal que o contribuinte, representado pelo seu titular e administrador, Sr. Valdemir, atuou como veículo para que a JBS S/A efetuasse pagamentos de propina. Para tanto, forjou a contabilidade e emitiu notas fiscais sem amparo em operação real, visando dar um aspecto de legalidade à transação de pagamento de propina, como se correspondesse a remuneração de prestação de serviços, destinando os montantes recebidos para terceiros como se fossem repasses por conta e ordem de clientes em atividade de cobrança extrajudicial, o que não restou comprovado documentalmente.

263. Não se podem separar, como pretende o impugnante, os recebimentos da JBS S/A e os pagamentos efetuados a terceiros, como se fossem eventos dissociados, vez que, como visto, são etapas necessárias para a consecução da operação de pagamento de propina. O fato de a autoridade fiscal ter efetuado o lançamento a partir dos pagamentos (IRRF – pagamentos sem causa) e não a partir dos recebimentos (que ensejaria incidência de IRPJ e reflexos) não afasta a responsabilização do Sr. Valdemir pelo crédito tributário, pois os pagamentos e a falta de recolhimento do IRRF correspondente integram o contexto da operação fraudulenta.

264. Caracterizada, pois, a prática de atos com infração às leis tributária, penal e empresarial, vez que: (i) os registros contábeis não representaram a realidade dos fatos, descumprindo-se o art. 1.179 do Código Civil, e incorrendo no disposto no art. 1º, II, da Lei nº 8.137, de 1990; (ii) ao emitir notas fiscais inidôneas, não amparadas em operação real, descumpriu-se o disposto no art. 1º da Lei nº 8.846, de 1994, incorrendo no disposto no art. 1º, II, da Lei nº 4.729, de 1965, e no art. 1º, II, da Lei nº 8.137, de 1990; (iii) foi descumprido o disposto nos art. 1053, c/c o art. 1011, que determina que o administrador da sociedade deve ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus negócios; (iv) foi violada a legislação tributária com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da natureza e circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador, que se subsume à tipificação legal de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

265. Então, não há que se discutir que foram integralmente atendidas as condições estabelecidas no art. 135, III do CTN para a responsabilização solidária do Sr. Valdemir.

5) Da redução da multa qualificada:

Por fim, quanto a questão da multa qualificada por todos os apontamentos feito acima entendo que a leitura do acórdão foi correta, havendo elementos de fato para caracterização de conduta passível de ser apena com a multa majorada, entretanto deve-se determinar sua adequação em cumprimento do art. 106, inciso II do CTN que prevê regra de retroatividade benigna.

No caso, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que justificou a qualificação da multa de ofício, foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, tendo atualmente a seguinte redação:

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

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

(...)

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

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Dessa forma, o percentual da multa de ofício aplicada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

6) Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para, afastando as preliminares arguidas, dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri