



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10872.720105/2017-20</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-013.282 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	KALIL BITTAR
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2012, 2013

DECADÊNCIA.INOCORRÊNCIA

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

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

MULTA QUALIFICADA.APLICAÇÃO

Em havendo sonegação é devida a multa majorada nos termos da lei.

RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE

Tratando-se de lançamento não definitivamente julgado em instância administrativa a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, por voto de qualidade, rejeitar a prejudicial de decadência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada aplicada ao patamar de 100%. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske(relator) e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que acolheram a prejudicial de decadência com fundamento no art. 150, §4º do CTN para

cancelar os créditos atinentes ao ano calendário de 2011 e, no mérito, deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino** – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Ricardo Chiavegatto de Lima(substituto[a] integral), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10872.720105/2017-20, em face do acórdão nº 02-77.793, julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em sessão realizada em 29 de novembro de 2017, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Foi lavrado Auto de Infração referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2012 a 2013, acrescido de multa de 150%, tendo em vista ter sido constatada omissão de rendimentos.

Em diligência realizada junto à PDI – Procedimento de Imagens Ltda, foi constatado que esta foi constituída sob a forma de sociedade simples limitada em junho de 2000, sendo o contribuinte detentor de 99% do capital social e sendo este o único sócio que declarou ter recebido rendimentos da empresa, a título de distribuição de lucros. Nos anos-calendário de 2011 e de 2012, a empresa PDI declarou ter auferido receita bruta nos valores totais de R\$2.338.000,00 e de R\$ 936.235,80 respectivamente, provenientes de apenas duas empresas, no caso, Gol Mídia Participações e Editora Gol Ltda, empresas essas pertencentes a Jonas Leite Suassuna Filho, empresário dono de várias outras empresas integrantes do Grupo Gol, além destas duas citadas.

Houve a apresentação de Notas Fiscais sequenciais relativas ao segundo semestre de 2012, bem como relatórios e catálogos de livros.

Segundo a fiscalização:

As empresas Gol Mídia e Editora Gol foram também intimadas a comprovar os serviços prestados pela PDI. Em resposta, a Gol Mídia apresentou uma proposta de prestação de serviços datada de 2008 feita pelo contribuinte, que teria sido acatada, conforme fls. 1002 a 1014. A Gol Mídia também apresentou duas

propostas de prestação de serviços de digitalização de imagens que teriam sido feitas pelo contribuinte, mas, por outro lado, não apresentou documentos correlacionado as propostas aos valores pagos por ela à PDI.

Foram também apresentados e-mails trocados por Kalil Bittar, com funcionários e diretores do grupo Gol, em sua maioria, relacionados a trabalhos e marcações de reuniões, o que corrobora o entendimento de que a prestação de serviços era feita pessoalmente por Kalil Bittar, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Em relação à Editora Gol, esta apresentou propostas feitas pela PDI, inclusive uma não assinada, mas quando intimada a apresentar o material que teria sido produzido oriundo do aceite destas propostas, a Editora Gol não logrou trazer documentos que comprovasse a efetiva prestação de serviços nos moldes estabelecidos nas propostas, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal.

Da análise dos Livros Diário, Razão e Balancetes apresentados no curso do procedimento de diligência efetuados junto à Gol Mídia, a fiscalização verificou que, nos anos de 2011 a 2012, a Gol Mídia não apresentou nenhuma receita de prestação de serviços, mas esta pagou à PDI R\$ 460.000,00 e R\$ 426.035,80 nos anos-calendário de 2011 e 2012 respectivamente, sendo que quase todos os pagamentos à citada empresa perfizeram o valor de R\$ 40.000,00, equivalendo a uma remuneração mensal de trabalho assalariado. Também foi constatado que Jonas Suassuna transferia mensalmente para a conta corrente da Gol Mídia os mesmos R\$ 40.000,00, que eram pagos ao contribuinte, por meio da PDI. Os aportes feitos por Jonas Suassuna eram contabilizados no Gol Mídia como mútuos feitos pelo citado senhor. Tal como a PDI, a Gol Mídia não possuía nenhum quadro de funcionários para realizar as atividades previstas em seu objeto social, apenas um funcionário registrado como vigilante.

Consta nos autos cópia de depoimento prestado por Jonas Suassuna no âmbito da operação Lava Jato, em parte transcrita no Termo de Verificação Fiscal, no qual este refere-se ao contribuinte como um dos executivos de sua empresa e que, como tal, fazia parte do plano de benefícios fornecidos a seus funcionários, como planos de saúde, passagens aéreas e hospedagens. Jonas Suassuna, inclusive, afirmou que os serviços eram prestados no seu escritório e que o contribuinte ia lá pelo menos 3 vezes por semana, o que caracteriza a habitualidade dos serviços prestados, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal.

Da análise da documentação contábil da Editora Gol, foi verificado que foram pagos à PDI os valores totais de R\$ 1.878.000,00 e de R\$ 510.200,00 nos anos-calendário de 2011 e 2012 respectivamente. Constatou-se que o contribuinte recebeu da Editora Gol uma remuneração variável, não tendo este logrado êxito em correlacionar os valores recebidos a projetos ou serviços específicos que afirmou ter prestado naquele período.

Ainda de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, da análise dos documentos e fatos relatados, a fiscalização concluiu que os pagamentos efetuados pela Gol Mídia Participações Ltda e pela Editora Gol Ltda à PDI constituem, na realidade,

remuneração pelos serviços prestados pelo contribuinte, na condição de pessoa física, nos anos-calendário de 2011 e 2012, estando presentes os requisitos necessários à configuração do vínculo empregatício do contribuinte com o Grupo Gol, quais sejam, pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação econômica e jurídica.

O enquadramento legal consta do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal.

Sobre os valores de impostos apurados decorrentes de omissão de rendimentos recebidos nos anos-calendário de 2011 e 2012, foi aplicada multa de ofício qualificada, tendo a fiscalização considerado que houve uma simulação de prestação de serviços, visando reduzir ou suprimir tributos.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2012, 2013

**NULIDADE.**

Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.

**DECADÊNCIA.**

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e/ou não antecipação de pagamento de imposto, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**SUJEITO PASSIVO.**

Na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a autoridade administrativa identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

**RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO.**

Será efetuado lançamento de ofício, no caso de omissão de rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996, sempre que presentes os elementos que caracterizam as situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário alegando: 1) decadência da autuação do ano de 2011; 2) a inaplicabilidade da multa de 150%; 3) a reforma da decisão no sentido da inexistência de relação de emprego mas sim de um parceria empresarial

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

### I. Da ocorrência de relação de emprego

Conforme relatório fiscal, foi apurado que no ano calendário 2011 o contribuinte recebeu R\$1.507.381,66 de rendimento isentos e não tributáveis, a título de lucros e dividendos da empresa PDI – PROCESSAMENTO DIGITAL DE IMAGENS LTDA.

No ano calendário de 2012 o contribuinte recebeu R\$1.012.000,00 de rendimentos isentos e não tributáveis, a título de lucros e dividendos da empresa PDI – PROCESSAMENTO DIGITAL DE IMAGENS LTDA.

Conforme consta do contrato social, cujo contribuinte possui 99% do capital social, a mesma tem como objeto a prestação de serviços de produção de vídeo, som e imagem, mídias digitalizadas, assessoria em roteiro e animações em computação gráfica.

Referida empresa apurou e declarou IRPJ e CSLL, porém não efetuou os pagamentos desses tributos, nos anos calendário de 2011 e 2012.

Em GFIP foi declarado somente um único empregado, na função de motorista e, assim, presumiu a fiscalização que a atividade era realizada pessoalmente por Kalil Bittar.

No ano-calendário de 2011 a PDI declarou ter auferido uma receita bruta de R\$2.338.000,00 provenientes de apenas duas empresas: GOL MÍDIA PARTICIPAÇÕES LTDA e EDITORA GOL LTDA, sem que tenha sido emitida nenhuma Nota Fiscal no período.

No ano-calendário de 2012 a PDI declarou ter auferido uma receita bruta de R\$936.235,80 provenientes de apenas duas empresas: GOL MÍDIA PARTICIPAÇÕES LTDA e EDITORA GOL LTDA, com emissão de notas no período de 07/2012 a 12/2012, de forma sequencial e mensal para as duas empresas.

Esclareceu o contribuinte em depoimento prestado à receita federal que no período de 2011 e 2012 foram prestado serviços apenas à GOL MÍDIA e à EDITORA GOL porém sem conseguir identificar e individualizar o valor recebido por cada projeto.

Afirma a fiscalização que:

Desta forma, constata-se que o que veio para o Rio de Janeiro foi a pessoa física KALIL BITTAR, o qual passou a utilizar toda a infraestrutura operacional (humana e equipamentos) do GRUPO GOL, único cliente da PDI, o qual, na verdade, era seu empregador. Nessa relação estão presentes tanto a subordinação estrutural, quanto a dependência econômica da “prestadora” em relação à “tomadora”.

Foram aproveitadas provas produzidas no âmbito da operação Lava Jato, com base em decisão proferida em ação judicial, tendo sido encaminhado à Receita Federal do Brasil a transcrição do depoimento de Jonas Leite Suassuna Filho, onde prestou esclarecimentos referentes à PDI e a Kalil Bittar.

Do depoimento concluiu a fiscalização que Jonas Suassuna refere-se ao recorrente como um dos executivos de suas empresas, que fazia parte do plano de benefícios como carros, passagens aéreas, hospedagens e plano de saúde. Ainda, que o recorrente prestava o serviço no escritório da GOL MÍDIA e ia lá pelo menos 3 vezes por semana, o que caracterizaria habitualidade dos serviços prestados.

Concluíram também que os valores pagos pela GOL MÍDIA ao recorrente independem de qualquer serviço prestado, constituindo uma remuneração fixa.

Em procedimento fiscal, foram solicitados relatórios com materiais produzidos, tendo afirmado o contribuinte que não é de praxe das empresas do ramo da PDI firmarem contratos.

Foram apresentados os documentos de fls. 565 a 583, 590 a 594 e 681 a 848, que a fiscalização não identificou quem produziu os mesmos e, com relação as despesas apresentadas, se trataria de notas fiscais em nome do recorrente, e não da pessoa Jurídica.

Em análise da movimentação financeira, a fiscalização afirma que no período de 2011 e 2012 a GOL MÍDIA não apresentou nenhuma receita de prestação de serviços mas, ainda assim, pagou R\$460.000,00 à empresa do recorrente, por serviços prestados em 2011, de forma mensal de R\$40.000,00, aproximadamente.

Analisando a origem dos recursos transferidos pela GOL MÍDIA à PDIA constatou-se que os R\$40.000,00 mensais, pagos à PDI são originados de transferências da contracorrente bancária de JONAS SUASSUNA, contabilizados na GOL MÍDIA como mútuos recebidos de JONAS SUASSUNA, ou seja, que Jonas Suassuna transferia mensalmente para a contracorrente da GOL MÍDIA os mesmos R\$40.000,00 que eram pagos à PDI e repassados à Kalil Bittar em forma de lucros e dividendos.

Foram identificados inúmeros pagamentos de passagens aéreas e hotéis feito pela GOL MÍDIA a KALIL BITTAR, sua família, terceiros e ao próprio JONAS SUASSUNA, com a finalidade de efetuar repasse de numerário e pagamento de despesas em benefício de KALIL BITTAR e de terceiros, segundo a fiscalização.

Pois bem, antes de adentrar no mérito da questão acima, cumpre salientar que o limite da análise do lançamento consiste no reconhecimento ou não de vínculo de emprego entre as empresas GOL MÍDIA, EDITORA GOL e o recorrente, uma vez que a fiscalização desconsiderou os pagamentos efetuados na PJ por entender que na verdade estaria mascarando uma relação de emprego.

Entendo que merece prosperar o recurso voluntário no ponto.

Da análise do relatório fiscal, em especial os trechos acima trazidos e, em comparação com os demais documentos acostados aos autos, não é possível identificar de forma clara, como leva a crer a fiscalização, que o recorrente consistia na verdade em empregado das empresas GOL MÍDIA e EDITORA GOL.

Conforme já trazido acima, a posição deste Conselho é no sentido de que compete à autoridade lançadora o ônus probatório da existência do vínculo de emprego entre o contribuinte e os autônomos/sócios de empresas contratadas, na medida em que a prova cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

Pelo analisado, constata-se que não houve por parte da fiscalização por ocasião do lançamento a mínima comprovação de uma relação de emprego entre as empresas e a recorrente.

Tal omissão se mostra contrário ao entendimento de ser de competência da autoridade lançadora o ônus probatório da existência de vínculo de emprego.

Como se sabe, para que reste configurado o contrato de trabalho, exige-se a presença concomitante dos elementos subordinação, habitualidade, onerosidade e pessoalidade, conforme se extrai dos arts. 2º e 3º da CLT, in verbis:

Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços”.

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Tais requisitos, todavia, devem ser objeto de mínima comprovação por parte da fiscalização, o que não ocorreu no presente caso.

Em termos objetivos, os únicos fatos trazidos para comprovação do vínculo de emprego foram os pagamentos em valores iguais e mensais e o uso de um espaço da GOL MÍDIA para que o recorrente pudesse trabalhar 3 vezes por semana.

O fundamento da fiscalização de não ter sido comprovado os trabalhos realizados, conforme afirma a fiscalização, entendo que não se sustenta com fundamento para desqualificar a relação entre empresas. Especialmente pelo fato de que foram apresentados trabalhos realizados, de forma online, o que não há como se exigir a presença de assinatura do contribuinte e, deixou-se claro que uma das tarefas desempenhada era a de captação direta.

Não há nos autos sequer a existência de horário de trabalho ou até mesmo a menor forma de subordinação hierárquica entre o recorrente e as empresas GOL MÍDIA e EDITORA GOL, o que afastaria, por si só, a característica de vínculo de emprego.

O pagamento de passagens aéreas, estadia, uso de veículos não têm o condão de caracterizar vínculo de emprego, especialmente quando não associada a outras características essenciais.

Desta forma, entendo que não comprovado pela fiscalização a presença de todos os requisitos de onerosidade, pessoalidade, subordinação, não eventualidade, em especial estes dois últimos.

Com isso, dou provimento ao recurso voluntário.

## **II. Da decadência do exercício de ano-calendário 2011**

O referido processo consiste no lançamento referente a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica nos anos-calendários de 2011 e 2012.

Cinge-se a alegação de decadência quanto ao ano calendário de 2011.

O Auto de Infração foi lavrado em 16.03.2017 (fls. 2001-2014), com ciência do contribuinte em 04.04.2017 (fls. 2050 - 2051).

Como é cediço, embora o Imposto de Renda seja apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇO A NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO.

O fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário. (...) (acórdão nº2402-005.594; 19/01/2017)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

(...)

TRIBUTU SUJEITU A LANÇAMENU POR HOMOLOGA ÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITU.

Existindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, Art. 173, I).

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173,1, do CTN. Quando não configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e havendo antecipação do pagamento do imposto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo se inicia na data de ocorrência do fato gerador (CTN, Art. 150, § 4º), **esclarecendo-se que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário.**

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte. (processo nº 10980.725701/2011-83,1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, julgado em 18/02/2014)

Com isso, em não sendo caso de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a contagem do prazo decadencial pelo art. 150, §4º do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Desta forma, aplicando-se a regra prevista no art. 150, §4º do CTN, tem-se como **termo inicial em 31.12.2011 e termo final em 31.12.2016**

O lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que no presente caso ocorreu em 04.04.2017**, conforme fls. 2050-2051

Com isso, entendo por decadente também o lançamento dos valores devidos no ano-calendário 2011.

### III. Da inaplicabilidade da multa de 150%

Sustenta o recorrente a impossibilidade da aplicação de multa qualificada no presente caso.

Conforme todo o exposto no item I deste voto, entendo por ausente os requisitos de dolo, fraude ou simulação na contratação da pessoa jurídica do recorrente, razão pela qual reduzo a multa para o patamar de 75%, nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

### Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário, acolho a prejudicial de decadência do ano calendário de 2011 e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, redator designado

Com o mais profundo respeito às razões de decidir do conselheiro relator, divirjo conforme passo a descrever.

A autoridade administrativa constituiu o crédito discutido em razão da omissão de rendimentos do trabalho com vínculo de emprego recebidos de pessoas jurídicas, anos-calendário de 2011 e 2012, nos termos em que descreve o auto de infração de fls. 2001/2014 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 2015/2049.

O relato fiscal aponta exaustivamente a utilização de uma pessoa jurídica, a PDI – PROCESSAMENTO DIGITAL DE IMAGENS LTDA, **para fraudar o fisco e sonegar o tributo lançado, pois os valores pagos à referida empresa pela GOL MÍDIA PARTICIPAÇÕES LTDA e EDITORA GOL LTDA se traduzem em remuneração mensal do recorrente**, pactuada diretamente com o Sr. Jonas Suassuna, sócio majoritário do grupo Gol de empresas (detentor de 98% do capital social).

O TVF descreve: (i) a falta de contratos formais e da comprovação dos serviços prestados pela PDI, além do pagamento de despesas pessoais do recorrente pelas tomadoras (Gol Mídia e Editora Gol); (ii) que não foram emitidas notas-fiscais pela PDI no período fiscalizado para o ano de 2011 e primeiro semestre de 2012, seguida da emissão sequencial mensal no segundo semestre de 2012, exclusivamente para a Gol Mídia e para a Editora Gol, com registro contábil parcial destas receitas, além de inexistir o lançamento de despesas relacionadas à execução das atividades previstas no objeto social da PDI; (iii) falta de propósito comercial entre a PDI e as tomadoras de seus serviços (Gol Mídia e Editora Gol), pois fiscalizadas estas empresas o fisco apontou que a Gol Mídia remunerou mensalmente o recorrente ao amparo de mútuos realizados por seu sócio majoritário (Sr. Jonas Suassuna), já que não possuía receitas, além de assumir

despesas pessoais do recorrente (passagens e hotéis); (iv) confirmação pelo próprio recorrente, em depoimento prestado ao Ministério Público Federal, que os pagamentos efetuados pela PDI correspondiam à sua remuneração pessoal.

Pois bem, a mim se torna claro o uso da PDI para fraudar a tributação, nos termos pontuados pela autoridade, donde afasto a prejudicial de decadência, vez que se impõe a aplicação do prazo previsto no art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN), conforme precedente que abaixo transcrevo como razão decidir:

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

No mérito, **adoto os fundamentos do decidido na origem**, em obediência ao art. 114, §12, I, Anexo do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023. Transcrevo a seguir o voto condutor do acórdão recorrido:

**(Voto condutor do acórdão recorrido)**

#### **DO MÉRITO**

O cerne do processo em pauta é verificar se houve omissão de rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte pagos pelo Grupo Gol em retribuição pelos serviços prestados na condição de pessoa física na categoria empregado, por intermédio da empresa PDI Processamento Digital de Imagens, empresa esta da qual é sócio majoritário, detendo 99% do capital social.

A respeito de tributação de rendimentos, o CTN define, em seus arts. 43, 44 e 45, a seguir reproduzidos, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o arts. 43 e 45, o imposto tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, sendo contribuinte do imposto o titular da disponibilidade econômica ou jurídica.

(...)

A Lei 7.713/88, em seu art 3º, § 1º, dispõe que o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, sobre todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda), os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, ressalvadas as disposições dos artigos 9º a 14 desta mesma Lei.

Ademais, o § 4º do art 3º da Lei 7.713/88 define que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do Imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

De acordo com os autos, a fiscalização iniciou procedimento fiscal em relação à empresa PDI, bem como em relação contribuinte, sócio majoritário da citada empresa. Ambos foram intimados a apresentar, entre outros, documentos que comprovassem a efetiva prestação de serviços que deram causa ao pagamento de receitas à empresa PDI ao longo dos anos-calendário de 2011 e 2012 nos valores totais de R\$ 2.338.000,00 e de R\$936.235,80 respectivamente, por empresas pertencentes aos grupo Gol, no caso, Gol Mídia e Editora Gol.

Destaque-se que as empresas Gol Mídia e Editora Gol também foram intimadas a apresentar documentos, entre outros, que comprovassem a efetiva prestação dos serviços pactuados entre elas e a empresa PDI que levaram estas empresas do Grupo Gol a desembolsar cifras elevadas a uma empresa pertencente ao contribuinte.

Mister registrar também que Jonas Suassama é sócio majoritário do Grupo Gol e que consta nos autos cópia de depoimento prestado por ele no âmbito da operação Lava Jato, em parte transcrita no Termo de Verificação Fiscal, no qual este refere-se ao contribuinte como um dos executivos de sua empresa e que, como tal, fazia parte do plano de benefícios fornecidos a seus funcionários, como planos de saúde, passagens aéreas e hospedagens.

Após análise do depoimento prestado por Jonas Suassama, bem como das manifestações e documentos fornecidos pelo contribuinte, pela empresa PDI, pela empresa Gol Mídia, pela empresa Editora Gol e pelas empresas de turismo que emitiram passagens aéreas para a empresa Gol Mídia, em respostas aos Termos de Intimação, a fiscalização constatou que, na verdade, os pagamentos efetuados pelas empresas Gol Mídia e Editora Gol Ltda dirigidas à empresa PDI constituíam em remuneração pelos serviços prestados pelo contribuinte na condição de pessoa física, nos anos-calendário de 2011 e 2012. Em face de sua constatação, a fiscalização lavrou o competente Auto de Infração, cumprindo o seu dever funcional, consoante art. 142 do Código Tributário Nacional.

Em sua impugnação, o contribuinte insurge-se contra o lançamento e alega que o fato de haver concentrado seu esforço e suas atividades num cliente preferencial não caracteriza que tivesse mantido em algum momento relação de emprego, nos termos do artigo 3º do Decreto-Lei nº5.452 - CLT, de 01/05/1943. Alega também que manteve uma relação de parceria comercial com as empresas do Grupo Gol, pois essa é a natureza jurídica da relação entre a PDI e tais empresas, e que, nos comprovados serviços prestados pela PDI, observa-se notadamente a característica da informalidade. Argumenta que prestou esclarecimentos e apresentou documentos à fiscalização, mas o que "valeu" para esta foi apenas o depoimento prestado por Jonas Suassama.

Compulsando os autos, constata-se que a fiscalização buscou a verdade material, tendo intimado o contribuinte, bem como as empresas PDI, Gol Mídia e Editora Gol, a apresentar documentos e assim confrontar declarações prestadas por Jonas Suassama em depoimento no âmbito da operação Lava Jato.

Consoante Termo de Verificação Fiscal e documentos anexados aos autos, foi constatado pela fiscalização nos anos-calendário de 2011 e 2012 que:

-o contribuinte é detentor de 99% do capital social da empresa PDI Processamento Digital de Imagens Ltda, sendo o único sócio que informou o recebimento de rendimentos da citada empresa a título de distribuição de lucros;

-a sociedade tem como objeto a prestação de serviços de produção de vídeo, som e imagem, mídias digitalizadas, assessoria em roteiro e animações em computação gráfica;

-a empresa PDI não registrou contratação de funcionário para a execução das atividades previstas em seu objeto social, apenas registrou um funcionário na condição de motorista, conforme Livro de Registros de Funcionários e GFIP;

-as únicas despesas operacionais que a empresa PDI contabilizou foram pagamento de consórcio, seguro e mecânica de veículo, salários e encargos de motorista, tributos e despesas de pagamento da empresa que prestava assessoria contábil;

-a empresa PDI recebeu receitas ao longo do período de 2011 e 2012 no valor total de R\$2.338.00,00 e de R\$ 936.235,80, respectivamente, de apenas duas empresas, no caso Gol Mídia e Editora Gol, empresas pertencentes ao Grupo Gol, de Jonas Suassuna;

-Gol Mídia efetuou pagamentos mensais no valor de R\$ 40.000,00 ao longo de 2011 e 2012 à empresa PDI;

-em resposta a intimações para apresentação de notas fiscais correspondentes aos serviços que teriam sido prestados pela empresa PDI no período de 2011 e 2012, foram apresentadas notas fiscais seqüenciais apenas referentes ao segundo semestre de 2012;

-a contabilização de receitas pela empresa PDI no segundo semestre de 2012 não observou plenamente a data da emissão das correspondentes notas fiscais em alguns casos;

-o contribuinte é sócio da empresa G4, que, por sua vez, é sócia da empresa BR4 Participações, empresa na qual Jonas Suassuna e Gol Mídia também são sócios;

-Não foi contabilizada receita recebida pela empresa Gol Mídia nos anos-calendário de 2011 e 2012;

-no curso do procedimento de diligência efetuada junto à empresa Gol Mídia, não foi comprovada a prestação de serviços por esta realizada;

-tal como a empresa PDI, a empresa Gol Mídia não possuía quadro de funcionários para realizar atividades previstas em seu objeto social;

-os pagamentos feitos à empresa PDI pela empresa Gol Mídia, na maioria das vezes, no valor de R\$ 40.000,00, foram decorrentes de transferências bancárias

provenientes de conta corrente em nome de Jonas Suassuna, as quais foram contabilizadas como mútuo pela citada empresa do Grupo Gol;

Jonas Suassuna, em depoimento prestado no âmbito da operação Lava Jato, fls. 596 a 675, foi categórico ao afirmar que pagava salário de R\$ 40.000,00 mensal, por intermédio da Gol Mídia, ao contribuinte em decorrência de serviços prestados dentro do seu escritório, com habitualidade de, pelo menos, 3 vezes por semana. Jonas Suassuna também consignou que o trabalho desempenhado pelo contribuinte em razão da remuneração paga seria ir para o mercado em busca de anunciante, em busca de novos sinais de transmissão para a PlayTV, cuja dona é a Gol Mídia, fls. 2027 a 2029. Disse ainda que o contribuinte foi colocado como um operador, um cara de frente da Gol Mídia. Esclareceu que a Gol Mídia pagou mensalmente carro utilizado pelo contribuinte, benefício oferecido a vários executivos de sua empresa.

Da leitura do depoimento, como bem assinalou a fiscalização, fl. 2029, nota-se que o contribuinte é tratado como um dos executivos de suas empresas e, como tal, fazia parte do plano de benefícios fornecidos a seus funcionários, tais como carros, passagens aéreas, hospedagens e planos de saúde.

Cabe destacar que a fiscalização intimou várias empresas de turismo utilizadas pela empresa Gol Mídia na operacionalização de viagens para discriminar, por meio de demonstrativo, a data, o número da nota fiscal, o valor pago, o destino da viagem, bem como o nome e o CPF do viajante. Da análise das respostas, constata-se que a empresa Gol Mídia arcou com despesas de viagens do contribuinte, bem como de familiares, como Érika Santos e Maria Tereza Bittar, informadas como cônjuge e sua filha nascida em 02/07/2006, fls. 3, 1936, 1937.

Uma empresa arcar com despesas de viagens de um prestador de serviços em razão de um contrato com cláusulas estipulando que o ônus destas despesas de deslocamento em prol da consecução do trabalho pactuado ficariam a cargo da empresa contratante é normal. Já não pode ser considerado normal uma empresa arcar com inúmeras despesas de viagens de um mero prestador de serviços e até seus de familiares, como uma filha de 5 anos, sem que sejam apresentados documentos que justifiquem e atrelem o objetivo destas viagens a consecução do trabalho desenvolvido. Por outro lado, já pode ser considerado plausível para uma empresa arcar com despesas de viagens de trabalho de seus empregados de primeiros escalões, acompanhados de seus familiares.

Destaque-se que o contribuinte não trouxe aos autos documentos que demonstrassem quais teriam sido os serviços pactuados que deram causa a pagamentos vultosos por parte da empresa Gol Mídia à empresa PDI. Tampouco a empresa Gol Mídia, quando intimada, conseguiu demonstrar a efetiva prestação de serviços por parte do contribuinte correlacionada com as três propostas de prestação de serviços apresentadas referentes a 2010 e 2011 que justificassem o pagamento do valor total de R\$ 460.000,00 e de R\$426.035,80 respectivamente, nos anos-calendário de 2011 e 2012.

Destaque-se ainda que as propostas apresentadas à fiscalização pela empresa Gol Mídia que teriam sido enviadas pela PDI nos anos-calendário de 2010 e 2011, fls. 1006 a 1012, dizem respeito à elaboração de projeto e-book 2.0, à digitalização de conteúdo, à tradução e legendagem, mas não fazem nenhuma referência a viagens para a consecução do trabalho que deveria ser desenvolvido. Ou seja, não constam nos autos documentos que justifiquem o pagamento de despesas de viagem do contribuinte e de seus familiares pela empresa Gol Mídia.

Foram também apresentados e-mails trocados pelo contribuinte com funcionários e diretores do Grupo Gol, fls. 850 a 1001, em resposta à intimação, que, em sua maioria, estão relacionados a marcações de reuniões. Da leitura das cópias destes e-mails trazidos aos autos pela empresa Gol Mídia, infere-se que o contribuinte não seria um simples prestador de serviços no Grupo Gol, por meio de sua empresa PDI, mas trabalhava pessoalmente, inclusive com funções administrativas, e contava com serviços de secretariado de Alessandra Alcântara. No e-mail de fl. 855, por exemplo, o contribuinte consigna o seu desagrado com uma conduta, deixando claro que ele e Jonas não vão esperar e deixar para 2013 mudanças. E no email de fl. 867 que teria sido elaborado por Alessandra Alcântara, no qual consta a identificação desta como sendo do Grupo Gol, por exemplo, esta repassa um recado ao contribuinte.

Vê-se, pois, que os indícios coletados no procedimento fiscal respaldam o depoimento apresentado por Jonas Suassuna no sentido de que o contribuinte foi colocado como "um homem de frente" na Gol Mídia, fazendo parte dos executivos com benefícios, não tendo sido apresentadas provas pelo defendente que mitigassem as conclusões exaradas no Termo de Verificação Fiscal.

Com relação à empresa Editora Gol, foram pagos à empresa PDI pela citada empresa nos anos-calendário de 2011 e 2012, os valores totais de R\$ 1.878.000,00 e de R\$ 510.200,00 respectivamente. Da análise das planilhas à fl. 2019 e à fl. 2022, constantes no Termo de Verificação Fiscal, constata-se que foram pagos valores entre R\$ 50.000,00 e R\$314.000,00 em 2011 e entre R\$ 95.000,00 e R\$ 120.000,00 no ano-calendário de 2012. Assim, não se trata de receitas de pouca monta.

O contribuinte, em relação à Editora Gol, alegou que os valores recebidos pela empresa PDI referem-se ao sucesso em projetos específicos, mas afirmou que é muito difícil individualizar cada projeto em relação aos valores recebidos. O contribuinte também afirmou que não é praxe de empresas do ramo de serviços da PDI firmarem contratos, sendo comum a definição do escopo do trabalho, que ocorre através de reuniões presenciais, aprovação e início imediato do mesmo, sendo a relação marcada pela informalidade. Mesmo em relações marcadas por informalidade no ramo de serviços, é de se esperar a apresentação de documentos que demonstrem o trabalho técnico desenvolvido, como relatórios de reuniões e serviços realizados, ainda mais considerando os altos valores de receita pagos pela Editora Gol.

Consoante Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte apresentou o relatório de serviços "Nuvens de Livros" com recomendações para atualização de um site, categorizado em livros, audiolivros, vídeos, games educativos, cursos, concursos e entrevistas, relatório esse que não possui qualquer identificação de quem o elaborou ou o responsável pelo trabalho. Da mesma forma, foram apresentados catálogos de livros digitalizados, os quais constam no site videolivros.com.br, mas não é possível identificar o responsável pela digitalização efetuada.

Por seu turno, a Editora Gol apresentou propostas feitas pela PDI. Na primeira delas, o objeto era a modelagem em 3D e animação de personagem, com produção de peças publicitárias e arquivo digital de modelo para interação web e plataformas de games. Na proposta, consoante Termo de Verificação Fiscal, são descritas as equipes de trabalho (modelador, 3D, animador de objetos, diretor de arte e animação) e equipamentos (estação de animação, estação de composição digital e imagens) necessários à execução das tarefas. O trabalho executado deveria ser entregue na forma de vídeo de 6 minutos, com arquivos do modelo e scripts de animação, além de master do objeto para as plataformas de games - console e web, sendo que o valor do orçamento foi de R\$ 500.000,00, sem assinatura ou data.

Intimada a apresentar o material produzido, a Editora Gol não os apresentou. Em resposta à intimação feita no TIF nº 10, a Editora Gol informou que a proposta foi aceita, porém foi feito um único pagamento no valor de R\$ 300.000,00.

Foi também apresentada pela Editora Gol uma série de imagens obtidas a partir do site Nuvem de Livros, alegando ser esta parte da comprovação da prestação de serviços. Ocorre que o material produzido seria um vídeo de 6 minutos, arquivos do modelo e scripts de animação, além de master do objeto para as plataformas de games, conforme proposta apresentada.

A Editora Gol também apresentou outra proposta não assinada que teria sido feita pela PDI, datada de 09/11/2011, referente a serviços de tradução e legendagem de aproximadamente 100 vídeos, tendo sido orçado o serviço em R\$ 236.000,00 e prazo de execução de 20 dias úteis. O valor citado foi pago em 16/12/2011, mas não foi emitida nota fiscal. Intimada a comprovar os serviços que teriam sido prestados, a Editora Gol informou que não encontrou os vídeos cujas legendagens foram produzidos pela PDI, assim como os DVDs para vídeos traduzidos ou master em HD, mas apresentou um pen drive contendo vários vídeos legendados produzidos em 18/10/2016 para atender à intimação.

Percebe-se da leitura dos parágrafos anteriores, que tanto o contribuinte, quanto à Editora Gol, não trouxeram aos autos provas que demonstrassem quais os serviços que teriam sido prestados pela empresa PDI nos moldes do seu objeto social que ocasionaram o pagamento de somas elevadas ao longo de 2 anos que totalizaram o montante de R\$2.388.200,00.

Como já exaustivamente consignado neste voto, a empresa PDI recebeu receitas apenas da Gol Mídia e da Editora Gol, ao longo de 2011 e 2012, ambas empresas

pertencentes ao Grupo Gol, de Jonas Suassuna. O contribuinte, por meio da Empresa G4 Entretenimento, da qual é sócio, faz parte do quadro societário da empresa BR4 Participações, da qual também constam como sócios Jonas Suassuna e a empresa Gol Mídia. Pode-se afirmar que o contribuinte e o senhor Jonas Suassuna possuem interesse em comum no tocante às empresas em que se relacionam, como BR4 Participações e Gol Mídia.

Considerando os altos valores de receitas pagos apenas pelas empresas Editora Gol e Gol Mídia à empresa PDI, o fato das citadas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, bem como o seu relacionamento com Jonas Suassuna em razão das empresas das quais é sócio, caberia ao contribuinte demonstrar de forma cabal quais teriam sido os serviços que teriam sido prestados à Editora Gol ao longo dos anos-calendário objeto do presente processo, até para deixar claro que os valores recebidos não seriam devidos a outros serviços prestados a, por exemplo, outras empresas do Grupo Gol, mas sim em razão de serviços prestados pela empresa PDI para a Editora Gol, em consonância com o seu objeto social.

Destaque-se que o contribuinte, em sua defesa, mais uma vez, não cuidou de trazer aos autos provas que comprovassem a efetiva prestação de serviços por parte da empresa PDI à empresa Editora Gol, bem como à empresa Gol Mídia, que justificassem os valores pagos pelas citadas empresas.

A não comprovação da efetiva prestação de serviços de valores elevados, tanto pelos contratantes, quanto pela empresa PDI e pelo contribuinte, a falta de funcionários na empresa PDI para a consecução do seu objeto social, as confissões feitas por Jonas Suassuna já relatadas neste voto, a comprovação de pagamento de passagens aéreas ao contribuinte e seus familiares, entre outros, são indícios que, quando analisados conjuntamente, levam a conclusão de que as receitas de serviços se trataram, na verdade, de um artifício para encobrir o pagamento de remuneração ao contribuinte.

Pelo todo exposto, constata-se que correto está o procedimento fiscal adotado. Diante da constatação de fraude, de simulação, a autoridade administrativa não pode se furtar de lançar o imposto devido e os correspondentes acréscimos, por dever funcional, ao verificar a ocorrência do fato gerador de imposto devido pela pessoa física, mas que o informava como pessoa jurídica.

É dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes. Nesse sentido, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

(...)

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, veio elucidar eventuais dúvidas sobre a questão:

(...)

A exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na Lei Complementar nº 104/2001 assim justifica a criação desta norma antielisiva:

(...)

Desde que fundamentado em elementos de prova, a autoridade lançadora pode afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, dolosas ou não, objetivando identificar o sujeito passivo da obrigação, independente de consentimento judicial para tanto.

É irrelevante se, para esse fim, a pessoa jurídica envolvida foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorreriam justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos pela pessoa física.

Cabe observar que Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro (in Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores, Revista Dialética, nº 137, pp 38-64) destacam que nos casos de utilização de pessoa jurídica em proveito de um dos sócios, como forma de dissimulação dos atos praticados por um deles, não há necessidade de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica e o Fisco pode atingir diretamente o real sujeito passivo, desprezando o negócio aparente, por dissimulado:

(...)

No lançamento em questão, a autoridade fiscal apenas identificou o contribuinte segundo a regra do art. 121, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, atribuiu-se a responsabilidade pela obrigação principal àquele que de fato teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda.

Interessa, para efeitos tributários, a realidade e não a aparência dos negócios. Assim, a autoridade fiscal não foi de encontro à Justiça do Trabalho ou à fiscalização trabalhista, já que o órgão arrecadador tributário não persegue os direitos trabalhistas, apenas buscou apurar se ocorreu fato gerador de imposto de renda por parte do contribuinte. Desta forma, se configurados os elementos da relação de emprego, o fisco fazendário possui competência para alcançar o real fato tributável, sem depender de autorização da Justiça Comum, ou Federal, ou Trabalhista.

Como bem assinalou a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, estão presentes os requisitos necessários para a configuração do vínculo empregatício do contribuinte com o grupo Gol nos anos-calendário de 2011 e 2012, quais sejam: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação econômica e jurídica.

A empresa PDI não possuía registro de quadro de profissionais para desempenhar seu objeto social. A ausência de funcionários, bem como os e-mails trocados pelo contribuinte anexados aos autos caracterizam a pessoalidade dos serviços prestados.

Os serviços eram prestados de forma não eventual, tendo sido feitos pagamentos mensais durante ao longo dos anos de 2011 e 2012. Destaque-se que o próprio Jonas Suassuna declarou que o contribuinte ia à sua empresa, pelo menos, 3 vezes por semana.

Restou cabalmente comprovado nos autos o pagamento de receitas à empresa PDI somente pelas duas empresas do Grupo Gol em 2011 e 2012. Portanto, comprovada está a onerosidade.

Registre-se que o fato de a Editora Gol não ter feito pagamento em valores fixos à empresa PDI, como foi o caso da Gol Mídia, que efetuou quase todos os pagamentos no valor de R\$40.000,00 não significa que eles não receberam como empregados, já que esta categoria de segurados não necessariamente recebe somente valores mensais fixos, tendo em vista que a própria CLT ((§ 2º do art. 142, e alínea "g" do art. 483) prevê o pagamento por tarefa ou por unidade de obra.

Por fim, cabe destacar que as duas empresas do Grupo Gol, no caso Gol Mídia e Editora Gol foram os únicos clientes da empresa PDI em 2011 e 2012, o que caracteriza dependência econômica do prestador de serviços em relação a estas empresas. Além disto, suas funções eram desempenhadas nas dependências das empresas do Grupo Gol, utilizando a sua estrutura, o que caracteriza subordinação desta. O endereço da empresa PDI, frise-se, neste período, foi o endereço residencial do contribuinte, não tendo este comprovado a propriedade e/ou aquisição de equipamentos pela empresa PDI necessários a consecução do seu objeto social. Observe-se ainda que constam e-mails, como o de fls. 856 e 867, emitidos por Alessandra Alcântara, com identificação desta como pertencente ao Grupo Gol, situado na Av. Pref. Dulcideo Cardoso, nº 4225, endereço esse da Editora Gol, fl. 1450, por meio dos quais se antevê que esta desempenhava funções de secretariado ao contribuinte. Vê-se que o contribuinte está inserido na estrutura empresarial do Grupo Gol, não possuindo uma organização empresarial própria.

Conclui-se, portanto, que estão presentes todos os elementos de vínculo de emprego, já que a situação fática não é de empresa prestadora de serviços, mas de uso aparente e simulado dessa condição para que fosse encoberta a real relação jurídica do contribuinte com o Grupo Gol com fins de reduzir ou suprimir imposto de renda.

#### **Multa de Ofício e Multa Qualificada**

De acordo com os Autos, sobre o imposto decorrente de omissão de rendimentos nos anos-calendário de 2011 e 2012, foi aplicada multa de ofício e multa qualificada.

Quanto à multa de ofício aplicada, tem-se que o imposto apurado em decorrência de alterações de campos na declaração que influenciam a base de cálculo, como omissão de rendimentos, está sujeito à multa de ofício, conforme prevê o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

(...)

A multa de ofício descrita no inciso I aplica-se sempre que houver falta de recolhimento de imposto. De acordo com o inciso VI do art. 97 do CTN somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. No caso do contribuinte, não há previsão legal para a dispensa da exigência.

Quanto à multa qualificada, deve ser aplicada quando restar caracterizado o propósito deliberado do contribuinte de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Neste sentido é o que determina a Lei nº 9.430/96 nos artigos transcritos abaixo:

(...)

Por oportuno, confira-se a redação da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 71, 72 e 73:

(...)

A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença de comportamento intencional de causar dano ao Erário Público, em que a utilização de subterfúgios escamoteie a ocorrência do fato gerador ou retarde o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, diferenciando-os da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual.

Identificada a simulação, cabe à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, identificar o verdadeiro sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, anteriormente ocultados pelo manto da simulação, aplicando também a multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

No caso, restou caracterizado um comportamento intencional de causar dano à fazenda pública, mascarando a ocorrência do fato gerador e retardando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O impugnante, aproveitando-se da condição de sócio da empresa PDI, laborou para o Grupo Gol nos anos-calendário de 2011 e 2012, nos termos do art. 3º do CLT, deu a aparência de que os serviços foram prestados por meio da citada empresa.

Tratou-se de uma conduta livre e premeditada com o propósito de prejudicar dolosamente o conhecimento do fato gerador do imposto da pessoa física pela autoridade fazendária. Em outras palavras, com evidente intuito de fraude, pois as operações, na realidade, não eram aquilo que aparentavam.

Dessa feita, demonstrada a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, deve-se manter a qualificação da penalidade oficiosa.

Por fim, registre-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não depende de deliberação da autoridade julgadora, mas é uma decorrência automática da apresentação válida de impugnação ao lançamento nos termos do art. 151, inc. III, do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, voto por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito exigido.

Em acréscimo às informações do acórdão recorrido, a multa qualificada foi corretamente imposta segundo os ditames legais e apontamentos do lançamento, contudo e em razão da nova redação dada ao art. 44, §1º *caput* e inc. VI da Lei nº 9.430, de 1996, conforme a Lei nº 14.689, de 2023, **entendo aplicável, nos termos do art. 106, II, c do CTN, a legislação posterior menos severa, já que inexistente registro nos autos de reincidência:**

**(Lei nº 9.430, de 1996)**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(...)| - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(...)

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

(...)

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

(CTN)

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

**Assim, a multa aplicada deve, portanto, ser reduzida, *in casu*, ao patamar de 100%.**

Razão parcial.

Deste modo, voto por conhecer integralmente do recurso voluntário interposto, afastar a prejudicial de decadência, com fundamento no art. 173, I do CTN para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, reduzindo a multa qualificada ao patamar de 100%.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino**