



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10872.720413/2017-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.278 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de abril de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EDITORA GOL LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADES. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS. INOCORRÊNCIA.**

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais do artigo 10, incisos I a VI, do Decreto nº 70.235/72 (PAF) e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa.

**DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 114.**

Nas hipóteses de incidência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou de pagamentos sem causa não se sustenta a aplicação do prazo decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN, mas sim do artigo 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, pelo contrário, atribuiu à Autoridade Fiscal o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma legal. Inteligência da Súmula CARF nº 114.

**DECADÊNCIA. MULTA E JUROS ISOLADOS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN.**

A multa e de juros isolados não se subsumem ao tipo de lançamento por homologação, e somente podem ser exigidos mediante procedimento de lançamento de ofício. Por óbvio, o contribuinte não recolhe

antecipadamente a multa e os juros isolados de forma espontânea, antes de qualquer procedimento fiscal. Porquanto, não há que se falar em aplicação do artigo 150 do CTN para a contagem do prazo decadencial, mas sim do artigo 173, inciso I, do CTN.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.**

As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não detêm competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de Leis, conforme inteligência da Súmula CARF nº 2.

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA.**

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

**MULTA ISOLADA. JUROS. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA.**

Não havendo retenção do IRRF e não ocorrendo seu recolhimento ou tendo este sido feito após o prazo previsto, serão exigidos de ofício, da fonte pagadora, a multa e os juros, cabendo ao beneficiário pessoa física o oferecimento do rendimento à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

A Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, vez que trata da multa isolada decorrente da falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, antecipações do IRPJ/CSLL devido no ajuste anual pela pessoa jurídica, o que não tem qualquer relação com a multa e os juros isolados objeto de lançamento no caso em apreço, que referem-se, respectivamente, ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 c/c artigo 957 do RIR/1999, e artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES LEGAIS. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. COMPROVAÇÃO DO DOLO.**

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, ainda, de ação dolosa, sendo que o dolo deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, daí por que a autoridade deve demonstrar que a conduta do sujeito passivo só ganha

sentido à luz de uma finalidade ilícita. No caso em análise restou devidamente demonstrada a conduta dolosa.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN. MANUTENÇÃO.**

A imputação da responsabilidade tributária impõe a autoridade tributária a obrigação de efetuar a subsunção do plano fático ao plano jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes e/ou infração de lei, contrato social ou estatuto, relacionando referido(s) ato(s) a lei e/ou dispositivo do contrato social ou estatuto violados, devendo ser mantida a sujeição passiva quando a Autoridade Fiscal descreve pormenorizadamente os atos praticados com excesso de poder e contrário à lei pela pessoa física do sócio administrador de forma isolada da contribuinte.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos recursos voluntários da contribuinte e solidários e a eles dar provimento parcial a fim de, i) rejeitar as preliminares de nulidade e decadência, nos termos da Súmula CARF nº 114); ii) manter integralmente os lançamentos; iii) manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual para 100% (cem por cento), por força da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN; iv) manter a responsabilidade solidária atribuída ao senhor JONAS LEITE SUASSUNA FILHO, com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN; e v) afastar a alegação do caráter confiscatório da multa qualificada, conforme inteligência da Súmula CARF nº 2.

*(documento assinado digitalmente)*

**Alessandro Bruno Macêdo Pinto** - Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

**Paulo Mateus Ciccone** - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pela EDITORA GOL LTDA. (contribuinte) e JONAS LEITE SUASSUNA FILHO (responsável solidário), face o v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil no Recife (DRJ04) que decidiu manter o Auto de Infração, com a consequente exigência integral do crédito tributário e a confirmação da imputação da responsabilidade solidária do senhor Jonas Leite Suassuna Filho, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

2. O Auto de Infração foi fundamentado nos seguintes termos:

RJ RIO DE JANEIRO II DRF  
 MINISTÉRIO DA FAZENDA  
 Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 2  
 Folha: \_\_\_\_\_

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL  
 PROCESSO: 10872-720.413/2017-55

**Auto de Infração**  
**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE**

LAVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
DRF - RIO DE JANEIRO II	0812800.2016.00052		
Local de Lavratura	Data		
Av. João Cabral de Melo Neto, 400, 4º andar, Barra da Tijuca, RJ	20/11/2017 16:43		
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	CNPJ		
EDITORA GOL LTDA	03.782.338/0001-30		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA GRANDE CANAL	4225	LOJA A	(21) 22207484
Bairro	Cidade/UF	CEP	
BARRA DA TIJUCA	RIO DE JANEIRO/RJ	22640060	
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Nome	CPF		
JONAS LEITE SUASSUNA FILHO	465.984.807-87		
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária de Direito			
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
EST DO PICA PAU	173		
Bairro	Cidade/UF	CEP	
ITANHANGA	RIO DE JANEIRO/RJ	22753-705	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cód. Receita Darf	Valor	
	2932	264.196,03	
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2017)		139.824,57	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		396.294,01	
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	Valor	
	3488	531.203,16	
JUROS IRRF (ART.43 L.9430) (Não Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	Valor	
	6583	5.951,71	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.337.469,48	
Valor por Extenso			
UM MILHÃO, TREZENTOS E TRINTA E SETE MIL, QUATROCENTOS E SESSENTA E NOVE REAIS E QUARENTA E OITO CENTAVOS			

3. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] **Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), e de multa e juros isolados, consubstanciados no auto de infração às fls. 2 a 15, referentes aos anos-calendário 2012 a 2014, com crédito tributário total de R\$ 1.337.469,48, assim distribuído:**

	Principal	Multa Proporcional	Juros	Total
IRRF	264.196,03	396.294,01	139.824,57	800.314,61
Multa Isolada			531.203,16	531.203,16
Juros Isolados			5.951,71	5.951,71
Crédito Tributário Total				1.337.469,48

2. Consoante descrição dos fatos contida no auto de infração, bem assim no Relatório Fiscal às fls. 16 a 39 (parte integrante daquele), os lançamentos decorreram da:

**2.2. Constatação de diversos pagamentos dissimulados na forma de prestação de serviços, que não foram comprovados, caracterizando pagamentos sem comprovação da operação ou sem causa. Tal infração ensejou a incidência de IRRF nos termos do art. 61, §§2º e 3º, da Lei nº 8.981, de 1995 (art. 674 e §§ do RIR/99). A multa proporcional incidente foi qualificada vez que a autoridade fiscal considerou ter sido comprovada conduta dolosa, caracterizada pela prática reiterada de registrar contabilmente, de forma dissimulada, pagamentos realizados a pessoas jurídicas por serviços prestados, sem que estes tenham ocorrido efetivamente. *In verbis*:**

2.4.3. Os elementos caracterizadores do dolo estão na **frequência** dos atos praticados pelos envolvidos, quando os pagamentos se mantiveram ao longo dos anos de 2012 a 2014, embasados na emissão de Notas Fiscais que não representam a realidade, descartando a possibilidade de erro eventual; na **voluntariedade** dos envolvidos e na **complexidade** da dinâmica na execução dos atos, visto que a emissão das Notas, a contabilização dos fatos, os pagamentos efetuados, e as justificativas apresentadas ao longo de todo o procedimento fiscal, no sentido de manter a versão falaciosa, demonstram e ratificam que tanto a empresa EDITORA GOL quanto as empresas contratadas praticaram os atos de forma consciente, em conjunto, simulando operações que de fato não aconteceram; nas **consequências** do ato, visto que, desta forma, os sócios das prestadoras de serviços passaram a ter à sua disposição valores a receber de lucros isentos de tributação, por serviços não prestados, ou seja, por lucros que efetivamente não existiram; e finalmente, pelas **características dos agentes envolvidos**, todos empresários, com elevado grau de instrução e experiência nos mercados em que atuam.

2.4.4. Resta comprovado o evidente intuito de sonegar do sujeito passivo, visto que os pagamentos feitos foram dissimulados nos registros contábeis dos Livros Diário nº 13 a 15 de 2012 a 2014 como sendo destinados a pessoas jurídicas (planilhas 02; 03 e 06, arquivo Planilhas em anexo), sem que os serviços tenham sido efetivamente prestados (artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64). Evidencia-se a omissão dolosa praticada pelo sujeito passivo, caracterizada pela prática reiterada da mesma infração, com o evidente intuito de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante omissão de informações de rendimentos tributáveis pagos a terceiros. Assim sendo, aplica-se ao contribuinte a multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007 (150%), em relação aos fatos geradores acima descritos (planilhas 02; 03 e 06, arquivo Planilhas em anexo).

**2.3. Verificação da falta de retenção na fonte do imposto de renda devido sobre remunerações pagas - Segundo a autoridade fiscal, no procedimento fiscal formalizado no processo nº 10872.720404/2017-64, foi apurada infração de pagamentos de salários a empregados não oferecidos à tributação. Apurou-se que os pagamentos feitos pelo contribuinte a prestadoras de serviço eram, na verdade, remuneração paga a segurados empregados, assim como pagamentos feitos a título de condomínios, alugueis, viagens e distribuição de lucros aos sócios. Como tais valores não foram oferecidos à tributação e não foi feita a retenção na fonte do imposto de renda, e já que a constatação do fato foi feita após o encerramento do período de apuração, o destinatário da exigência do imposto passou a ser o contribuinte pessoa física; contudo, devem ser exigidos da fonte pagadora (sujeito passivo) multa de ofício isolada (art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e art. 957 do RIR/99), no percentual de 75%, e os juros de mora isolados (art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996).**

**3. O sócio-administrador Sr. Jonas Leite Suassuna Filho foi responsabilizado solidariamente pelo crédito tributário, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN).**

**4. Lavrou-se Representação Fiscal para Fins Penais nos autos do processo nº 10872.720414/2017-08, apensado ao presente.**

5. O contribuinte e o responsável solidário foram cientificados pessoalmente dos lançamentos em 24/11/2017, conforme documentos às fls. 1227 a 1231. O responsável solidário apresentou a impugnação às fls. 1250 a 1273, instruída com os documentos às fls. 1274 a 1277, em 20/12/2017, e

o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 1280 a 1298, instruída com os documentos às fls. 1299 a 1312, em 21/12/2017. O teor das impugnações está resumido a seguir:

**Contribuinte Editora Gol**

5.1. Alega tempestividade da impugnação;

Cerceamento do direito de defesa

5.2. Faz uma série de questionamentos sobre a condução dos trabalhos fiscais em consequência de suposta ligação da empresa e de seu sócio aos fatos apurados na "Operação Lava Jato", entendendo ter ocorrido cerceamento do seu direito de defesa ante a quantidade de intimações recebidas e dos prazos exíguos para atendimento;

Pagamentos sem causa

5.3. Argumenta que não ocorreram pagamentos sem causa ou sem operação justificada. Relativamente ao:

5.3.1. Prestador de serviço Cine Foto Stuckert Press Ltda., defende que os valores pagos foram regularmente escriturados na contabilidade na conta de despesa 423100017 e houve emissão de nota fiscal, conforme consta no Relatório Fiscal. Discorre que o Sr. Stuckert, por ser fotógrafo oficial da presidência no governo Lula, tem grande acervo de fotos e vídeos, o que justifica a contratação de sua empresa para a realização de serviço de produção de documentários sobre esse período da história do Brasil. Considera que, além da regularidade no registro da prestação do serviço, resta inequívoca a sua realização com a produção de uma série de filmes sob a coordenação de Ricardo Stuckert e Casablanca Filmes, que também prestou serviços para a Editora Gol. Tais filmes foram posteriormente distribuídos pela editora (contribuinte) tendo em vista sua grande experiência na distribuição de filmes em jornais. Registra que os serviços prestados pela Casablanca (digitalização) foram efetivamente prestados, conforme nota fiscal emitida, sendo o trabalho do Sr. Stuckert a captação e escolha de imagens para futura roteirização e montagem do filme, com inclusão das trilhas e narrações. A produção do filme permanece em andamento. Esclarece que Ricardo Stuckert também trabalhou para o impugnante em cobertura fotográfica de eventos promovidos pela Associação Nacional de Editores de Revistas (Aner) e pela Associação Nacional de Jornais (ANJ), com os serviços devidamente registrados contabilmente, com emissão de notas fiscais e demais obrigações acessórias;

5.3.2. Prestador de serviço Gamecorp S.A., afirma que o próprio Relatório Fiscal (parágrafo 2.1.7) reconhece que foi apresentada a nota fiscal da prestação do serviço com uma relação de atividades e o conteúdo do material produzido. Entende que tais documentos são a prova cabal de que houve produção e entrega do material;

5.3.3. Prestador de serviço X do Saber, considera que a própria fiscalização reconheceu que houve prestação do serviço (parágrafo 2.3.28 do Relatório Fiscal), mas, no entendimento desta, teria sido realizado pela sócia da pessoa jurídica e não por esta. Tal afirmação está eivada de suposições, demonstrando entendimento isolado da autoridade fiscal, uma vez que cumpriu com todos os seus deveres de registros contábeis e contratuais;

5.4. Ainda em relação à infração de pagamento sem causa, ressalta que a finalidade da norma contida no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é no sentido de que, por não ser conhecido o beneficiário e/ou a causa do pagamento, não seria possível ao fisco saber se a renda auferida pelo receptor teria sido oferecida à tributação. Ou seja, a norma tributa o pagador pois este dificulta a fiscalização do receptor. Para ele, tal norma instituiu nova regra de substituição tributária na qual o pagador é o responsável pela retenção do IRRF incidente sobre o pagamento realizado. Há nessa

hipótese de incidência tributária uma evidente presunção fiscal de que a importância paga a terceiro não será tributada, devendo ser tributada no pagador. E tal presunção é relativa, comportando prova em contrário, já que, comprovada a relação entre o pagamento e o beneficiário, este é passível de fiscalização, que poderá tributar o numerário recebido diretamente no recebedor, não sendo possível aplicar a substituição prevista no referido dispositivo legal, sob pena de se incorrer em bitributação, já que tanto o IRRF no pagador quanto o IRPJ no beneficiário visam a tributação da mesma receita. Destaca que no caso do prestador Cine Fonto Stuckert Press Ltda houve regular retenção do IRRF sobre os pagamentos efetuados, o que não foi questionado pela fiscalização, tampouco considerado como prova efetiva da prestação do serviço e da ausência de imposto a pagar;

5.5. Discorre sobre os princípios da liberdade de empresa, da livre concorrência, de liberdade de contratar, da livre iniciativa econômica e da autonomia de vontade, entendendo que o conteúdo dos contratos depende da própria vontade das partes, as quais podem dotar o conjunto de direitos e obrigações gerado pelo contrato do conteúdo e alcance que lhes convenha. Em razão do direito constitucional à livre iniciativa e à liberdade contratual, conclui que é mera especulação a afirmação da autuação de que "*houve a entrega de recursos a terceiros, sem que a operação alegada para motivar tal entrega tenha sido comprovada*";

#### Multa qualificada

5.6. Relativamente à multa de ofício aplicada de 150%, defende que as alegações de omissão dolosa e intuito de reduzir tributo não guardam sintonia com a verdade dos fatos. Discorre que a fiscalização alegou ter havido intuito de sonegar com suposta "dissimulação de contratos, propostas, notas fiscais e registros contábeis" como sendo de pessoas jurídicas, quando se destinaram, no seu entender, a pagamento de empregados. Mas, nesse contexto, qual seria o efetivo ganho de uma pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido em proceder desta forma, gerando aumento de sua base tributável e, conseqüentemente, gerando maior pagamento de tributos. Registra que a própria fiscalização comprovou a efetiva prestação de serviço de empresas como Coskin, Rocha Barbosa Representações, Log Consultoria Editora e Marketing Ltda., etc., as quais são empresas idôneas, que efetivamente atuam no ramo de atividade do impugnante, prestando os mesmos tipos de serviços para outros contratantes;

5.7. Ressalta que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) (cita o AC 9202-01.949, de 2012) é firme no sentido de que deve ser analisado o intuito do contribuinte e somente quando se comprova que se buscava omitir ou dificultar a busca pela ocorrência do fato gerador é que se justifica o "agravamento";

5.8. Defende que a multa no percentual aplicado é confiscatória e abusiva, violando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Menciona que o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou entendimento de que percentuais entre 20% e 30% são adequados à luz do princípio do não confisco (cita RE 523471 AgR/MG). Além disso, discorre que o STF já admitiu, por unanimidade, a repercussão geral do RE 736.090/SC, tendo em vista o caráter inconstitucional dessa multa de 150%. Pede, ao fim, a redução da multa a um patamar razoável;

#### Multa isolada

5.9. Alega que o auto de infração impõe multa e juros isolados cumulados com multa de ofício, em flagrante descumprimento da Súmula nº 105 do Carf;

#### Decadência

5.10. Argumenta que parte dos pagamentos efetuados (até novembro de 2012) ocorreram há mais de 5 anos da ciência do auto de infração, e que, uma vez que o fato gerador é a data do pagamento,

esses estão fulminados pela decadência. Segundo ele, esse entendimento está em sintonia com a jurisprudência do Carf (cita 3 acórdãos nesse sentido);

Pedido

5.11. Pleiteia o cancelamento do auto de infração em virtude de (i) sua nulidade pela consideração de premissas equivocadas diante da inoccorrência de pagamentos em causa ou operação injustificada, e de (ii) parte do lançamento estar fulminado pela decadência; e, se mantida a cobrança, que não seja aplicada multa "agravada", tampouco isolada, por ausência de condições para tanto;

**Responsável Solidário Sr. Jonas Leite Suassuna Filho**

5.12. O responsável solidário traz os mesmos argumentos presentes na impugnação do contribuinte, acrescentando apenas a contestação quanto a sua inclusão como sujeito passivo solidário da obrigação tributária;

5.13. Defende que a jurisprudência pacificou o entendimento sobre a impossibilidade de inclusão do sócio no pólo passivo da execução fiscal sem o atendimento dos requisitos do art. 135, *caput*, do CTN. Ou seja, não basta para a responsabilização o simples argumento de a pessoa ser sócio administrador da pessoa jurídica autuada, sendo necessária a constatação de algum dos requisitos enumerados. Entende que, no caso, não houve sequer fundamento para a sua inclusão como sujeito passivo solidário, havendo apenas presunção de que, por ser sócio administrador, teria havido omissão dolosa com intuito de suprimir ou reduzir tributo. Transcreve jurisprudência do Carf e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

[...] (grifos nossos)

4. A DRJ/REC (DRJ04) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 1340/1373 julgando totalmente improcedentes as Impugnações, mantendo os créditos tributários apurados no Auto de Infração e a sujeição passiva, assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA**

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

**MULTA ISOLADA. JUROS. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA.**

Não havendo retenção do IRRF e não ocorrendo seu recolhimento ou tendo este sido feito após o prazo previsto, serão exigidos de ofício, da fonte pagadora, a multa e os juros, cabendo ao beneficiário pessoa física o oferecimento do rendimento à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

A Súmula nº 105 do Carf não se aplica ao presente caso, vez que trata da multa isolada decorrente da falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, antecipações do IRPJ/CSLL devido no ajuste anual pela pessoa jurídica, o que não tem qualquer relação com a multa e os juros isolados objeto do lançamento.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS.**

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

Incabível a arguição de inconstitucionalidade na esfera administrativa visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. SUJEIÇÃO AO ART. 173, I, DO CTN.

Nas hipóteses de incidência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou de pagamentos sem causa não se sustenta a aplicação do prazo decadencial do §4º do art. 150 do CTN, visto que a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, pelo contrário, atribuiu ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma jurídica.

DECADÊNCIA. MULTA E JUROS ISOLADOS. SUJEIÇÃO AO ART. 173, I, DO CTN.

A multa e de juros isolados não se subsumem ao tipo de lançamento por homologação, e somente podem ser exigidos mediante procedimento de lançamento de ofício. Por óbvio, o contribuinte não recolhe antecipadamente a multa e os juros isolados de forma espontânea, antes de qualquer procedimento fiscal. Em vista disso, não há que se falar em aplicar o art. 150 do CTN para a contagem do prazo decadencial, mas sim o art. 173, I, do CTN.

CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, aplica-se a multa qualificada prevista na legislação de regência.

SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO DE LEI E CONTRATO SOCIAL. CRÉDITOS RESULTANTES. RESPONSABILIDADE.

O sócio administrador é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, contrato social ou estatutos.

5. Inconformados com o v. acórdão *a quo*, os Recorrentes EDITORA GOL LTDA. (contribuinte) e JONAS LEITE SUASSUNA FILHO (responsável solidário), interpuseram Recursos Voluntários de fls. 1415/1438 e 1547/1575 (juntado novamente às fls. 1684/1712, 1821/1849 e 1958/1986), respectivamente, visando sua reforma, repetindo os mesmos argumentos das Impugnações, sem, contudo, trazerem aos autos qualquer elemento novo ou terem apresentado documentos que comprovassem suas alegações.

6. Aduz, em síntese, a empresa EDITORA GOL LTDA. (contribuinte) que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 1415/1438:

(i) **“DAS PRELIMINARES”:**

(i.i) **“NULIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE. JUIZ NATURAL. PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA”**, afirma que “(...) O

*acórdão, assim como todo o procedimento de investigação levantam questões que em nada repercutem no julgamento deste processo administrativo e nem deveriam ser mencionadas. Ora, o mínimo que se espera é que a fiscalização seja idônea e imparcial, não fazendo prejulgamentos ou admitindo que a DRF seja uma ferramenta de perseguições políticas. (...)”, acrescenta que “(...) o que se viu desde o início do procedimento fiscal até o presente momento foi a **ausência de provas documentais capazes de demonstrar as infrações imputadas a Recorrente**, além de relatórios fiscais extensos, contraditórios e tendenciosos, que desconsideraram por completo as alegações da Recorrente, estando o auto completamente contaminado pela parcialidade, ausência de contraditório e ampla defesa, não restando alternativa mais razoável do que a declaração de nulidade de todo o procedimento fiscal que culminou neste Recurso (...)”, e concluiu asseverando que “(...) vê-se que a investigação restou extremamente tendenciosa, mostrando os fatos sob uma ótica deturpada, sendo impossível trazer a decisão mais justa, adequada e isenta ao caso sem que para isso se apresente a premissa mais transparente e com aderência à realidade fática que norteia a presente autuação. (...)”;*

**(i.ii) “NULIDADE DO AUTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NECESSIDADE DE RECOMPOR A BASE”,** afirma que “(...) Em que pese ter sido demonstrado que não se está diante de um grupo econômico, que não houve qualquer comprovação de fraude que justifique a responsabilização do sócio, tampouco demonstrou-se a prática comum do fato gerador, o fisco insiste em entender pela existência do grupo econômico, que no caso já se demonstrou inexistir (...)”, acrescenta que “(...) Diante dessa situação, faz-se mister argumentar que se assim continuar entendendo a fiscalização, será necessário refazer a análise das escritas contábeis, de modo a considerar receitas e despesas do grupo como um todo e não separadamente. Ou seja, a fiscalização precisará verificar qual o efetivo lucro do grupo para apurar corretamente a base de cálculo do lançamento. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF (...)”, e concluiu asseverando que “(...) Não se pode atuar de forma aleatória, ou seja, de um lado tributar as operações entre as empresas e do outro tributar considerando como um grupo econômico, sendo evidente que a fiscalização não levou em conta a escrita fiscal da ora Recorrente, cujo exame era imprescindível para apuração do tributo devido e não sendo possível um simples cálculo aritmético, é necessário que se cancele a exigência em face do erro material em sua constituição (...)”;

**(i.iii) “DA DECADÊNCIA”,** afirma que “(...) Ao contrário do que afirma o v. acórdão recorrido, não se pode negar que parte dos pagamentos efetuados (período de maio a novembro de 2012) ocorreram há mais de 5 anos contados da ciência do auto de infração, razão pela qual encontram-se fulminados pelo instituto da decadência. (...)”, e concluiu asseverando que “(...) considerando o fato gerador como sendo a data do efetivo pagamento acima descrito, resta inequivocamente demonstrado que no período destacado, ainda que fosse

*legítima a cobrança, o que se admite apenas para fins de argumentação – a mesma não seria possível em razão da decadência do direito de lançar (...)*;

**(ii) “DO MÉRITO”:**

**(ii.i) “IMPOSSIBILIDADE CONDENAÇÃO POR INDÍCIOS”**, afirma que *“(...) De plano já se verifica que a fiscalização assume por presunção que foram feitos pagamentos pela Recorrente sem a contraprestação. Ora, não se pode presumir e autuar por indício. Trata-se de uma matéria que exige exatidão para que se possa efetuar o cálculo dos valores supostamente não recolhidos à título de IRRF (...)”*, acrescenta que *“(...) o fato da fiscalização não ter conseguido cruzar as informações, não ter identificado documentos que acobertem algumas movimentações bancárias, por exemplo, não dá carta branca para deduzir que houve dolo, fraude, má-fé ou qualquer tipo de infração. Indício não é certeza, presunção não é necessariamente verdade e prova relativa não pode ser tratada como absoluta (...)”*, e concluiu asseverando que *“(...) Indiscutível, assim, que a cláusula do “due process of law” se aplica ao processo administrativo, sendo certo que a insuficiência de provas obriga à nulidade ou improcedência do auto de infração, sendo essas as únicas conclusões a que se pode chegar neste processo (...)”*;

**(ii.ii) “A INOCORRÊNCIA DE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO INJUSTIFICADA”**, afirma que *“(...) Por ser fotógrafo oficial da presidência nos oito anos de governo do Presidente Lula, Stuckert tem um amplo material referente ao Presidente, possuindo um grande acervo de fotos e vídeos, o que justifica a contratação de sua empresa para a realização do serviço de produção de documentários sobre esse período da história do Brasil (...)”*, acrescenta que *“(...) Note-se que, além da regularidade no registro da referida prestação de serviço, resta inequívoco que o serviço foi efetivamente realizado, tendo sido preparada a produção de uma série de filmes que seriam feitos inclusive para distribuição em jornais, filmes estes coordenados por Ricardo Stuckert e Casablanca Filmes, que também prestou serviços à Editora Gol. Os referidos filmes seriam posteriormente distribuídos pela Editora Gol em face da empresa ter grande expertise nessa atividade de distribuição de filmes em jornais (...)”*, aduziu ainda que *“(...) Os serviços prestados pela Casablanca (serviço de digitalização) foram efetivamente prestados, conforme nota fiscal emitida e verificada pela Receita Federal do Brasil, sendo o trabalho do Stuckert a captação e escolha de imagens para futura roteirização e montagem do filme, com a devida inclusão trilhas e narrações. A produção permanece em andamento, já narra fatos ainda em andamento. Além dos referidos filmes, Ricardo Stuckert trabalhou em outros projetos com a Recorrente, como em coberturas fotográficas para a Recorrente em eventos promovidos pela*

*Associação Nacional de Editores de Revistas – ANER e pela Associação Nacional de Jornais – ANJ, nos quais a Recorrente participava como exibidora, com stand próprio e demandava dos serviços de um fotógrafo profissional. Frise-se que todos os referidos serviços foram devidamente registrados contabilmente, com emissão de notas fiscais e demais obrigações acessórias necessárias. (...)”, e concluiu asseverando que “(...) Já no caso da GAMECORP S.A., o próprio relatório fiscal reconhece que foi apresentada tanto nota fiscal de prestação de serviço como uma relação de atividades e o conteúdo do material produzido, a exemplo do Dentista Fácil (Doc. 03). (...) Melhor sorte não encontra a alegação de que não houve prestação de serviço da empresa X DO SABER, já que a própria fiscalização reconhece que houve prestação de serviço, mas – no seu entendimento – teria sido realizado pela sócia da empresa e não pela pessoa jurídica. (...) No caso, por exemplo, da CINE FOTO STUCKERT PRESS LTDA., houve a regular retenção do IRRF sobre os pagamentos efetuados. Tal fato, como não poderia deixar de ser, não foi questionado pela fiscalização, tampouco considerado como prova da efetiva prestação de serviço e ausência de imposto a pagar. (...)”;*

- (ii.iii) **“DA LIVRE INICIAIVA E LIBERDADE DE CONTRATAR”**, afirma que “(...) Como se sabe, a Constituição Federal faz uso reiterado no seu corpo das noções de contrato ou de empresa privada; quando acolhe, ao lado do trabalho humano, o valor social da livre iniciativa, colocando-o como fundamento do Estado Democrático de Direito (art. 1, IV), ou quando reafirma o princípio da livre iniciativa como fundamento da ordem econômica (art. 170, caput), não determina expressamente que temos que entender por contrato, nem por empresa privada, nem por livre iniciativa, nem por liberdade econômica, e também não determina qual é o conteúdo constitucional desses conceitos. (...)”, acrescenta que “(...) para determinar esses conceitos, seu âmbito de aplicação e seu alcance, o interprete deve acudir não só à própria Constituição, mas também a outros dados da experiência jurídica e fontes do Direito. (...)”, e concluiu asseverando que “(...) Assim - como resume Arnoldo Wald -, em vez do contrato irrevogável, fixo, estático e cristalizado de ontem, conhecemos um contrato dinâmico e flexível, que as partes devem adaptar para que ele possa sobreviver, superando, pelo eventual sacrifício de alguns interesses das partes, as dificuldades encontradas no decorrer da sua existência. A plasticidade do contrato transforma sua própria natureza, fazendo com que os interesses divergentes do passado sejam agora convertidos em uma verdadeira parceria, na qual todos os esforços são válidos e necessários para fazer subsistir o vínculo entre os contratantes, respeitados, evidentemente, os direitos individuais (...)”;
- e,

(ii.iv) **“DA MULTA DE OFÍCIO ABUSIVA COBRADA E SEU EVIDENTE CARÁTER CONFISCATÓRIO – IMPUGNAÇÃO À MULTA ISOLADA”**, afirma que *“(...) É nítida a existência de excesso de penalidade no auto de infração, visto que a fiscalização se baseia em presunções e juízos de valores para agravar a penalidade aplicada. (...)”*, acrescenta que *“(...) A Jurisprudência do Conselho Superior de Recursos Fiscais é firme no sentido de que para ser aplicado o agravamento da multa deve ser analisado o intuito do contribuinte, pois somente quando se comprova que o mesmo buscava omitir ou dificultar a busca pela ocorrência do fato gerador é que se aplicaria tal agravamento (...)”*, aduziu ainda que *“(...) Vale ainda ressaltar que a multa aplicada no valor de 150% (cento e cinquenta por cento) é evidentemente abusiva e totalmente descabida. O Auto de Infração combatido está exigindo da Recorrente o montante total de R\$ 1.337.469,48. Ocorre que desta quantia, o montante de R\$ 264.196,03 se refere ao principal, e o montante de R\$ 927.497,17 se refere apenas à multa aplicada, o que denota, o caráter confiscatório da multa e, não, meramente punitivo em decorrência de uma suposta infração (...)”*, assevera que *“(...) Diante disso, a cobrança da multa imposta ao contribuinte viola, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, o princípio basilar de não confisco do tributo, como disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal. De acordo com este princípio, a autoridade fiscal não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade do contribuinte, como se observa no caso em questão, em que o valor da multa é superior ao próprio crédito tributário lançado (...)”*, e conclui ressaltando que *“(...) Em conclusão, a multa aplicada de 150% é uma sanção imposta, que criou um encargo exageradamente oneroso e desproporcional às supostas infrações cometidas. Em vista, do seu caráter confiscatório e de sua proibição à luz da nossa Carta Maior, a multa deve ser reduzida a um patamar razoável, caso não se entenda pela anulação dos autos de infrações. Ainda no tocante à aplicação das penalidades, o auto de infração pretende impor multa e juros isolados cumulados com a multa de ofício, em flagrante descumprimento à Súmula 105 do CARF (...)”*.

7. Afirma, em suma, o responsável solidário JONAS LEITE SUASSUNA FILHO que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 1547/1575 (juntado novamente às fls. 1684/1712, 1821/1849 e 1958/1986):

(i) **“DAS PRELIMINARES”**:

(i.i) **“A INCORRETA INCLUSÃO DO RECORRENTE COMO SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO”**, afirma que *“(...) Não é de hoje que a jurisprudência pacificou entendimento sobre a impossibilidade de inclusão do sócio no polo passivo da execução fiscal sem o atendimento dos requisitos do art. 135, caput, do CTN*

(...)”, acrescenta que “(...) no caso, vê-se que não houve sequer fundamento para inclusão do Recurso como sujeito passivo solidário, havendo apenas uma presunção de que, por ser o mesmo sócio administrador, teria havido omissão dolosa com o intuito de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social (...)”, e concluiu asseverando que “(...) notório que a inclusão do Recorrente na presente autuação não é aparada pela legislação vigente, muito menos pela jurisprudência do CARF e do c. Tribunal Superior. Desta forma, resta comprovada ilegitimidade do Recorrente para figurar como sujeito passivo solidário nos processos administrativos em referência, visto que não há qualquer indício dos requisitos do art. 135, caput, do CTN, para sua manutenção, devendo ser excluído das autuações. (...)”;

(i.ii) **“NULIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE. JUIZ NATURAL. PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA”**, afirma que “(...) O acórdão, assim como todo o procedimento de investigação levantam questões que em nada repercutem no julgamento deste processo administrativo e nem deveriam ser mencionadas. Ora, o mínimo que se espera é que a fiscalização seja idônea e imparcial, não fazendo prejulgamentos ou admitindo que a DRF seja uma ferramenta de perseguições políticas. (...)”, acrescenta que “(...) o que se viu desde o início do procedimento fiscal até o presente momento foi a **ausência de provas documentais capazes de demonstrar as infrações imputadas a Recorrente**, além de relatórios fiscais extensos, contraditórios e tendenciosos, que desconsideraram por completo as alegações da Recorrente, estando o auto completamente contaminado pela parcialidade, ausência de contraditório e ampla defesa, não restando alternativa mais razoável do que a declaração de nulidade de todo o procedimento fiscal que culminou neste Recurso (...)”, e concluiu asseverando que “(...) vê-se que a investigação restou extremamente tendenciosa, mostrando os fatos sob uma ótica deturpada, sendo impossível trazer a decisão mais justa, adequada e isenta ao caso sem que para isso se apresente a premissa mais transparente e com aderência à realidade fática que norteia a presente autuação. (...)”;

(i.iii) **“NULIDADE DO AUTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NECESSIDADE DE RECOMPOR A BASE”**, afirma que “(...) Em que pese ter sido demonstrado que não se está diante de um grupo econômico, que não houve qualquer comprovação de fraude que justifique a responsabilização do sócio, tampouco demonstrou-se a prática comum do fato gerador, o fisco insiste em entender pela existência do grupo econômico, que no caso já se demonstrou inexistir (...)”, acrescenta que “(...) Diante dessa situação, faz-se mister argumentar que se assim continuar entendendo a fiscalização, será necessário refazer a análise das escritas contábeis, de modo a considerar receitas e despesas do grupo como um todo e não separadamente. Ou seja, a fiscalização precisará verificar qual o efetivo lucro do grupo para apurar corretamente a base de cálculo do lançamento. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF (...)”, e concluiu asseverando que “(...) Não se pode autuar de forma aleatória, ou seja, de um lado tributar as operações entre as empresas e do outro tributar

*considerando como um grupo econômico, sendo evidente que a fiscalização não levou em conta a escrita fiscal da ora Recorrente, cujo exame era imprescindível para apuração do tributo devido e não sendo possível um simples cálculo aritmético, é necessário que se cancele a exigência em face do erro material em sua constituição (...);*

**(i.iv) “DA DECADÊNCIA”**, afirma que “(...) Ao contrário do que afirma o v. acórdão recorrido, não se pode negar que parte dos pagamentos efetuados (período de maio a novembro de 2012) ocorreram há mais de 5 anos contados da ciência do auto de infração, razão pela qual encontram-se fulminados pelo instituto da decadência. (...)”, e concluiu asseverando que “(...) considerando o fato gerador como sendo a data do efetivo pagamento acima descrito, resta inequivocamente demonstrado que no período destacado, ainda que fosse legítima a cobrança, o que se admite apenas para fins de argumentação – a mesma não seria possível em razão da decadência do direito de lançar (...);

**(ii) “DO MÉRITO”:**

**(ii.i) “IMPOSSIBILIDADE CONDENAÇÃO POR INDÍCIOS”**, afirma que “(...) De plano já se verifica que a fiscalização assume por presunção que foram feitos pagamentos pela Recorrente sem a contraprestação. Ora, **não se pode presumir e autuar por indício**. Trata-se de uma matéria que exige exatidão para que se possa efetuar o cálculo dos valores supostamente não recolhidos à título de IRRF (...)”, acrescenta que “(...) **o fato da fiscalização não ter conseguido cruzar as informações, não ter identificado documentos que acobertem algumas movimentações bancárias, por exemplo, não dá carta branca para deduzir que houve dolo, fraude, má-fé ou qualquer tipo de infração. Indício não é certeza, presunção não é necessariamente verdade e prova relativa não pode ser tratada como absoluta (...)**”, e concluiu asseverando que “(...) Indiscutível, assim, que a cláusula do “due process of law” se aplica ao processo administrativo, sendo certo que a insuficiência de provas obriga à nulidade ou improcedência do auto de infração, sendo essas as únicas conclusões a que se pode chegar neste processo (...);

**(ii.ii) “A INOCORRÊNCIA DE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO INJUSTIFICADA”**, afirma que “(...) Por ser fotógrafo oficial da presidência nos oito anos de governo do Presidente Lula, Stuckert tem um amplo material referente ao Presidente, possuindo um grande acervo de fotos e vídeos, o que justifica a contratação de sua empresa para a realização do serviço de produção de documentários sobre esse período da história do Brasil (...)”, acrescenta que “(...) Note-se que, além da regularidade no registro da referida prestação de serviço, resta inequívoco que o serviço foi efetivamente realizado, tendo sido preparada a produção de uma série de filmes que seriam feitos inclusive para distribuição em jornais, filmes estes coordenados por Ricardo Stuckert e

*Casablanca Filmes, que também prestou serviços à Editora Gol. Os referidos filmes seriam posteriormente distribuídos pela Editora Gol em face da empresa ter grande expertise nessa atividade de distribuição de filmes em jornais (...)", aduziu ainda que "(...) Os serviços prestados pela Casablanca (serviço de digitalização) foram efetivamente prestados, conforme nota fiscal emitida e verificada pela Receita Federal do Brasil, sendo o trabalho do Stuckert a captação e escolha de imagens para futura roteirização e montagem do filme, com a devida inclusão trilhas e narrações. A produção permanece em andamento, já narra fatos ainda em andamento. Além dos referidos filmes, Ricardo Stuckert trabalhou em outros projetos com a Recorrente, como em coberturas fotográficas para a Recorrente em eventos promovidos pela Associação Nacional de Editores de Revistas – ANER e pela Associação Nacional de Jornais – ANJ, nos quais a Recorrente participava como exibidora, com stand próprio e demandava dos serviços de um fotógrafo profissional. Frise-se que todos os referidos serviços foram devidamente registrados contabilmente, com emissão de notas fiscais e demais obrigações acessórias necessárias. (...)", e concluiu asseverando que "(...) Já no caso da GAMECORP S.A., o próprio relatório fiscal reconhece que foi apresentada tanto nota fiscal de prestação de serviço como uma relação de atividades e o conteúdo do material produzido, a exemplo do Dentista Fácil (Doc. 03). (...) Melhor sorte não encontra a alegação de que não houve prestação de serviço da empresa X DO SABER, já que a própria fiscalização reconhece que houve prestação de serviço, mas – no seu entendimento – teria sido realizado pela sócia da empresa e não pela pessoa jurídica. (...) No caso, por exemplo, da CINE FOTO STUCKERT PRESS LTDA., houve a regular retenção do IRRF sobre os pagamentos efetuados. Tal fato, como não poderia deixar de ser, não foi questionado pela fiscalização, tampouco considerado como prova da efetiva prestação de serviço e ausência de imposto a pagar. (...)"*;

- (ii.iii) **“DA LIVRE INICIAIVA E LIBERDADE DE CONTRATAR”**, afirma que *“(...) Como se sabe, a Constituição Federal faz uso reiterado no seu corpo das noções de contrato ou de empresa privada; quando acolhe, ao lado do trabalho humano, o valor social da livre iniciativa, colocando-o como fundamento do Estado Democrático de Direito (art. 1, IV), ou quando reafirma o princípio da livre iniciativa como fundamento da ordem econômica (art. 170, caput), não determina expressamente que temos que entender por contrato, nem por empresa privada, nem por livre iniciativa, nem por liberdade econômica, e também não determina qual é o conteúdo constitucional desses conceitos. (...)”, acrescenta que *“(...) para determinar esses conceitos, seu âmbito de aplicação e seu alcance, o interprete deve acudir não só à própria Constituição, mas também a outros dados da experiência jurídica e fontes do Direito. (...)”, e**

concluiu asseverando que “(...) Assim - como resume Arnoldo Wald -, em vez do contrato irrevogável, fixo, estático e cristalizado de ontem, conhecemos um contrato dinâmico e flexível, que as partes devem adaptar para que ele possa sobreviver, superando, pelo eventual sacrifício de alguns interesses das partes, as dificuldades encontradas no decorrer da sua existência. A plasticidade do contrato transforma sua própria natureza, fazendo com que os interesses divergentes do passado sejam agora convertidos em uma verdadeira parceria, na qual todos os esforços são válidos e necessários para fazer subsistir o vínculo entre os contratantes, respeitados, evidentemente, os direitos individuais (...)”; e,

- (ii.iv) **“DA MULTA DE OFÍCIO ABUSIVA COBRADA E SEU EVIDENTE CARÁTER CONFISCATÓRIO – IMPUGNAÇÃO À MULTA ISOLADA”**, afirma que “(...) É nítida a existência de excesso de penalidade no auto de infração, visto que a fiscalização se baseia em presunções e juízos de valores para agravar a penalidade aplicada. (...)”, acrescenta que “(...) A Jurisprudência do Conselho Superior de Recursos Fiscais é firme no sentido de que para ser aplicado o agravamento da multa deve ser analisado o intuito do contribuinte, pois somente quando se comprova que o mesmo buscava omitir ou dificultar a busca pela ocorrência do fato gerador é que se aplicaria tal agravamento (...)”, aduziu ainda que “(...) Vale ainda ressaltar que a multa aplicada no valor de 150% (cento e cinquenta por cento) é evidentemente abusiva e totalmente descabida. O Auto de Infração combatido está exigindo da Recorrente o montante total de R\$ 1.337.469,48. Ocorre que desta quantia, o montante de R\$ 264.196,03 se refere ao principal, e o montante de R\$ 927.497,17 se refere apenas à multa aplicada, o que denota, o caráter confiscatório da multa e, não, meramente punitivo em decorrência de uma suposta infração (...)”, assevera que “(...) Diante disso, a cobrança da multa imposta ao contribuinte viola, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, o princípio basilar de não confisco do tributo, como disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal. De acordo com este princípio, a autoridade fiscal não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade do contribuinte, como se observa no caso em questão, em que o valor da multa é superior ao próprio crédito tributário lançado (...)”, e conclui ressaltando que “(...) Em conclusão, a multa aplicada de 150% é uma sanção imposta, que criou um encargo exageradamente oneroso e desproporcional às supostas infrações cometidas. Em vista, do seu caráter confiscatório e de sua proibição à luz da nossa Carta Maior, a multa deve ser reduzida a um patamar razoável, caso não se entenda pela anulação dos autos de infrações. Ainda no tocante à aplicação das penalidades, o auto de infração pretende impor multa e juros isolados

*cumulados com a multa de ofício, em flagrante descumprimento à Súmula 105 do CARF (...)*”.

8. No dia 25/03/2025, foi juntada aos autos a petição de fls. 2106/2113, pela contribuinte e o responsável solidário, onde alegaram que “(...) Recentemente, nos autos da Reclamação Constitucional n. 6193, o MM. Min. Gilmar Mendes proferiu decisão, **já transitada em julgado, na qual reconheceu a ilegalidade e necessidade de desentranhamento dos elementos de prova oriundos, direta ou indiretamente, da Operação Aletheia (24ª fase da Operação Lava Jato).** (...)”.

9. Acrescentaram que “(...) Na mesma decisão, determinou-se que o d. Juízo de Primeiro Grau, competente para julgar a Cautelar Fiscal, verificasse 1. a existência de provas ilícitas por derivação, nos termos do art. 157, §1º, do Código de Processo Penal; e 2. se, após a exclusão das provas ilícitas, subsiste causa legítima para prosseguir com a ação fiscal. A partir desta determinação, o d. Juízo da 5ª Vara Federal de Execução Fiscal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro proferiu decisão **reconhecendo a inexistência de prova autônoma às ilícitas a subsidiar a ação fiscal, determinando o seu desentranhamento e revogando da cautelar fiscal deferida (...)** Dessa forma, considerando que todos os mencionados processos administrativos, inclusive o presente, tiveram origem a partir de provas oriundas da Operação Lava-Jato, reconhecidamente ilegais, a mesma premissa jurídica deve ser aplicada aos processos administrativos, determinando a improcedência dos pedidos do Fisco para aplicação de multas contra os REQUERENTES (...)”.

10. E concluíram aduzindo que “(...) **é de conhecimento público e notório que essa EQUIPE ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO foi constituída através da PORTARIA COFIS nº 12 de 13 de fevereiro de 2015, para apurar ilícitos fiscais e identificar atos ou fatos que, em tese, configurassem crime contra a ordem tributária, apurando, ainda, eventuais repercussões tributárias/fiscais dos ilícitos investigados na Operação Lava-Jato, coordenada à época pelo Auditor-Fiscal Marco Aurélio da Silva Canal, preso no âmbito da Operação Armeira, respondendo o agente público por suposta extorsão, na medida em que teria “instrumentalizado informações da Operação Lava Jato, inclusive por meio de elaboração de dossiês clandestinos, em procedimentos fiscais para benefício próprio.”** (...) Dessa forma, não há como ignorar que o presente PA, bem como os demais e a referida Cautelar Fiscal, foram inteiramente baseados nas provas ilícitas obtidas no bojo da operação lava-jato. Consequentemente, se sua origem foram as provas ilícitas obtidas no bojo da operação lava-jato, os PAs são, de fato, nulos. Não há nenhuma prova independente da operação Lava-Jato. Se não houvesse a investigação e a cautelar em face do segundo REQUERENTE, jamais existiriam os PAFs, os relatórios e a presente Cautelar Fiscal. (...)”.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

11. Os Recursos Voluntários são tempestivos, conforme despacho de fl. 2092, bem assim preenchem os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), razão pela qual deles conheço.

12. Cuida-se o feito de Auto de Infração para exigência de ofício de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) no percentual de 35%, acrescido de multa de ofício qualificada (150%), nos termos do artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, vez que a Autoridade Fiscal considerou restar comprovada conduta dolosa, caracterizada pela prática reiterada de registro contábil, de forma dissimulada, referente à pagamentos realizados a pessoas jurídicas por serviços prestados, sem que estes tenham ocorrido efetivamente, referentes aos anos-calendários 2012 a 2014, no valor total de R\$ 1.337.469,48.

13. Outrossim, o Fisco em outro procedimento fiscal (Processo Administrativo nº 10872.720404/2017-64) apurou infração consistente no pagamento de salários a empregados não oferecidos à tributação. Assim sendo, considerou que os pagamentos feitos pela contribuinte a prestadoras de serviço eram, na verdade, remuneração paga a segurados empregados, assim como pagamentos feitos a título de condomínios, aluguéis, viagens e distribuição de lucros aos sócios. Como estes valores não foram oferecidos à tributação e não foi feita a retenção na fonte do imposto de renda, bem como a constatação do fato somente foi feita após o encerramento do período de apuração, o destinatário da exigência do IRRF passou a ser o contribuinte pessoa física.

14. Todavia, tendo em vista que o rendimento não foi oferecido à tributação, devem ser exigidos da fonte pagadora (sujeito passivo) a multa de ofício disposta no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 c/c artigo 957 do RIR/1999, no patamar de 75%, e os juros de mora previstos no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

**Lei nº 10.426/2002**

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

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

**Decreto nº 3.000/1999**

Art. 957. **Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

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

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.

#### **Lei nº 9.430/1996**

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

**§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.**

15. Com efeito, trata-se de duas infrações distintas, uma relacionada à multa de ofício isolada (artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 e artigo 957 do RIR/1999) e a outra relacionada aos juros de mora (artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996).

16. A multa de ofício devida pela fonte pagadora foi calculada com a aplicação da alíquota de 75% sobre o valor do imposto devido, vez que a Autoridade Fiscal não conseguiu individualizar os valores recebidos por cada contribuinte para efeito de aplicação da tabela progressiva mensal, considerando-se em todos os casos a alíquota mínima de 7,5% para determinação dos valores devidos de imposto sobre a renda – v. cf. fl. 36 do Relatório Fiscal.

17. Já os juros de mora devidos pela fonte pagadora foram calculados tomando como termo inicial para contagem o prazo originário para recolhimento do imposto, que no caso era o último dia útil do decêndio do mês seguinte ao mês da ocorrência dos fatos geradores. Como termo final, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado (10/01 dos anos de 2013, 2014 e 2015) – v. cf. fl. 36 do Relatório Fiscal.

18. Em sede de Recursos Voluntários, os Recorrentes apenas reiteram os argumentos trazidos nas Impugnações, sem, contudo, trazerem aos autos qualquer elemento novo ou terem apresentado quaisquer documentos que comprovassem suas alegações.

19. Alegou, em suma, a contribuinte que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 1415/1438:

- (i) **“DAS PRELIMINARES”:**
- (i.i) **“NULIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE. JUIZ NATURAL. PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA”**, afirma que “(...) O acórdão, assim como todo o procedimento de investigação levantam questões que em nada repercutem no julgamento deste processo administrativo e nem deveriam ser mencionadas. Ora, o mínimo que se espera é que a fiscalização seja idônea e imparcial, não fazendo prejulgamentos ou admitindo que a DRF seja uma ferramenta de perseguições políticas. (...)”, acrescenta que “(...) o que se viu desde o início do procedimento fiscal até o presente momento foi a **ausência de provas documentais capazes de demonstrar as infrações imputadas a Recorrente**, além de relatórios fiscais extensos, contraditórios e tendenciosos, que desconsideraram por completo as alegações da Recorrente, estando o auto completamente contaminado pela parcialidade, ausência de contraditório e ampla defesa, não restando alternativa mais razoável do que a declaração de nulidade de todo o procedimento fiscal que culminou neste Recurso (...)”, e concluiu asseverando que “(...) vê-se que a investigação restou extremamente tendenciosa, mostrando os fatos sob uma ótica deturpada, sendo impossível trazer a decisão mais justa, adequada e isenta ao caso sem que para isso se apresente a premissa mais transparente e com aderência à realidade fática que norteia a presente autuação. (...)”;
- (i.ii) **“NULIDADE DO AUTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NECESSIDADE DE RECOMPOR A BASE”**, afirma que “(...) Em que pese ter sido demonstrado que não se está diante de um grupo econômico, que não houve qualquer comprovação de fraude que justifique a responsabilização do sócio, tampouco demonstrou-se a prática comum do fato gerador, o fisco insiste em entender pela existência do grupo econômico, que no caso já se demonstrou inexistir (...)”, acrescenta que “(...) Diante dessa situação, faz-se mister argumentar que se assim continuar entendendo a fiscalização, será necessário refazer a análise das escritas contábeis, de modo a considerar receitas e despesas do grupo como um todo e não separadamente. Ou seja, a fiscalização precisará verificar qual o efetivo lucro do grupo para apurar corretamente a base de cálculo do lançamento. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF (...)”, e concluiu asseverando que “(...) Não se pode atuar de forma aleatória, ou seja, de um lado tributar as operações entre as empresas e do outro tributar considerando como um grupo econômico, sendo evidente que a fiscalização não levou em conta a escrita fiscal da ora Recorrente, cujo exame era imprescindível para apuração do tributo devido e não sendo possível um simples cálculo aritmético, é necessário que se cancele a exigência em face do erro material em sua constituição (...)”;
- (i.iii) **“DA DECADÊNCIA”**, afirma que “(...) Ao contrário do que afirma o v. acórdão recorrido, não se pode negar que parte dos pagamentos efetuados (período de maio a novembro de 2012) ocorreram há mais de 5 anos contados da ciência do auto de infração, razão pela qual encontram-se fulminados pelo instituto da decadência. (...)”, e concluiu asseverando que “(...) considerando o fato gerador

como sendo a data do efetivo pagamento acima descrito, resta inequivocamente demonstrado que no período destacado, ainda que fosse legítima a cobrança, o que se admite apenas para fins de argumentação – a mesma não seria possível em razão da decadência do direito de lançar (...);

(ii) **“DO MÉRITO”**:

(ii.i) **“IMPOSSIBILIDADE CONDENAÇÃO POR INDÍCIOS”**, afirma que “(...) De plano já se verifica que a fiscalização assume por presunção que foram feitos pagamentos pela Recorrente sem a contraprestação. Ora, **não se pode presumir e autuar por indício**. Trata-se de uma matéria que exige exatidão para que se possa efetuar o cálculo dos valores supostamente não recolhidos à título de IRRF (...)”, acrescenta que “(...) **o fato da fiscalização não ter conseguido cruzar as informações, não ter identificado documentos que acobertem algumas movimentações bancárias, por exemplo, não dá carta branca para deduzir que houve dolo, fraude, má-fé ou qualquer tipo de infração. Indício não é certeza, presunção não é necessariamente verdade e prova relativa não pode ser tratada como absoluta (...)**”, e concluiu asseverando que “(...) Indiscutível, assim, que a cláusula do “due process of law” se aplica ao processo administrativo, sendo certo que a insuficiência de provas obriga à nulidade ou improcedência do auto de infração, sendo essas as únicas conclusões a que se pode chegar neste processo (...);

(ii.ii) **“A INOCORRÊNCIA DE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO INJUSTIFICADA”**, afirma que “(...) Por ser fotógrafo oficial da presidência nos oito anos de governo do Presidente Lula, Stuckert tem um amplo material referente ao Presidente, possuindo um grande acervo de fotos e vídeos, o que justifica a contratação de sua empresa para a realização do serviço de produção de documentários sobre esse período da história do Brasil (...)”, acrescenta que “(...) Note-se que, além da regularidade no registro da referida prestação de serviço, resta inequívoco que o serviço foi efetivamente realizado, tendo sido preparada a produção de uma série de filmes que seriam feitos inclusive para distribuição em jornais, filmes estes coordenados por Ricardo Stuckert e Casablanca Filmes, que também prestou serviços à Editora Gol. Os referidos filmes seriam posteriormente distribuídos pela Editora Gol em face da empresa ter grande expertise nessa atividade de distribuição de filmes em jornais (...)”, aduziu ainda que “(...) Os serviços prestados pela Casablanca (serviço de digitalização) foram efetivamente prestados, conforme nota fiscal emitida e verificada pela Receita Federal do Brasil, sendo o trabalho do Stuckert a captação e escolha de imagens para futura roteirização e montagem do filme, com a devida inclusão trilhas e narrações. A produção permanece em andamento, já narra fatos ainda em andamento. Além dos referidos filmes,

*Ricardo Stuckert trabalhou em outros projetos com a Recorrente, como em coberturas fotográficas para a Recorrente em eventos promovidos pela Associação Nacional de Editores de Revistas – ANER e pela Associação Nacional de Jornais – ANJ, nos quais a Recorrente participava como exibidora, com stand próprio e demandava dos serviços de um fotógrafo profissional. Frise-se que todos os referidos serviços foram devidamente registrados contabilmente, com emissão de notas fiscais e demais obrigações acessórias necessárias. (...)", e concluiu asseverando que "(...) Já no caso da GAMECORP S.A., o próprio relatório fiscal reconhece que foi apresentada tanto nota fiscal de prestação de serviço como uma relação de atividades e o conteúdo do material produzido, a exemplo do Dentista Fácil (Doc. 03). (...) Melhor sorte não encontra a alegação de que não houve prestação de serviço da empresa X DO SABER, já que a própria fiscalização reconhece que houve prestação de serviço, mas – no seu entendimento – teria sido realizado pela sócia da empresa e não pela pessoa jurídica. (...) No caso, por exemplo, da CINE FOTO STUCKERT PRESS LTDA., houve a regular retenção do IRRF sobre os pagamentos efetuados. Tal fato, como não poderia deixar de ser, não foi questionado pela fiscalização, tampouco considerado como prova da efetiva prestação de serviço e ausência de imposto a pagar. (...)";*

**(ii.iii) “DA LIVRE INICIAIVA E LIBERDADE DE CONTRATAR”,** afirma que “(...) Como se sabe, a Constituição Federal faz uso reiterado no seu corpo das noções de contrato ou de empresa privada; quando acolhe, ao lado do trabalho humano, o valor social da livre iniciativa, colocando-o como fundamento do Estado Democrático de Direito (art. 1, IV), ou quando reafirma o princípio da livre iniciativa como fundamento da ordem econômica (art. 170, caput), não determina expressamente que temos que entender por contrato, nem por empresa privada, nem por livre iniciativa, nem por liberdade econômica, e também não determina qual é o conteúdo constitucional desses conceitos. (...)", acrescenta que “(...) para determinar esses conceitos, seu âmbito de aplicação e seu alcance, o interprete deve acudir não só à própria Constituição, mas também a outros dados da experiência jurídica e fontes do Direito. (...)", e concluiu asseverando que “(...) Assim - como resume Arnoldo Wald -, em vez do contrato irrevogável, fixo, estático e cristalizado de ontem, conhecemos um contrato dinâmico e flexível, que as partes devem adaptar para que ele possa sobreviver, superando, pelo eventual sacrifício de alguns interesses das partes, as dificuldades encontradas no decorrer da sua existência. A plasticidade do contrato transforma sua própria natureza, fazendo com que os interesses divergentes do passado sejam agora convertidos em uma verdadeira parceria, na qual todos os esforços são válidos e necessários para fazer subsistir o vínculo

entre os contratantes, respeitados, evidentemente, os direitos individuais (...);  
e,

(ii.iv) **“DA MULTA DE OFÍCIO ABUSIVA COBRADA E SEU EVIDENTE CARÁTER CONFISCATÓRIO – IMPUGNAÇÃO À MULTA ISOLADA”**, afirma que “(...) É nítida a existência de excesso de penalidade no auto de infração, visto que a fiscalização se baseia em presunções e juízos de valores para agravar a penalidade aplicada. (...)”, acrescenta que “(...) A Jurisprudência do Conselho Superior de Recursos Fiscais é firme no sentido de que para ser aplicado o agravamento da multa deve ser analisado o intuito do contribuinte, pois somente quando se comprova que o mesmo buscava omitir ou dificultar a busca pela ocorrência do fato gerador é que se aplicaria tal agravamento (...)”, aduziu ainda que “(...) Vale ainda ressaltar que a multa aplicada no valor de 150% (cento e cinquenta por cento) é evidentemente abusiva e totalmente descabida. O Auto de Infração combatido está exigindo da Recorrente o montante total de R\$ 1.337.469,48. Ocorre que desta quantia, o montante de R\$ 264.196,03 se refere ao principal, e o montante de R\$ 927.497,17 se refere apenas à multa aplicada, o que denota, o caráter confiscatório da multa e, não, meramente punitivo em decorrência de uma suposta infração (...)”, assevera que “(...) Diante disso, a cobrança da multa imposta ao contribuinte viola, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, o princípio basilar de não confisco do tributo, como disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal. De acordo com este princípio, a autoridade fiscal não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade do contribuinte, como se observa no caso em questão, em que o valor da multa é superior ao próprio crédito tributário lançado (...)”, e conclui ressaltando que “(...) Em conclusão, a multa aplicada de 150% é uma sanção imposta, que criou um encargo exageradamente oneroso e desproporcional às supostas infrações cometidas. Em vista, do seu caráter confiscatório e de sua proibição à luz da nossa Carta Maior, a multa deve ser reduzida a um patamar razoável, caso não se entenda pela anulação dos autos de infrações. Ainda no tocante à aplicação das penalidades, o auto de infração pretende impor multa e juros isolados cumulados com a multa de ofício, em flagrante descumprimento à Súmula 105 do CARF (...)”.

20. Já o responsável solidário JONAS LEITE SUASSUNA FILHO aduziu, em síntese, que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 1547/1575 (juntado novamente às fls. 1684/1712, 1821/1849 e 1958/1986):

(i) **“DAS PRELIMINARES”**:

- (i.i) **“A INCORRETA INCLUSÃO DO RECORRENTE COMO SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO”**, afirma que “(...) Não é de hoje que a jurisprudência pacificou entendimento sobre a impossibilidade de inclusão do sócio no polo passivo da execução fiscal sem o atendimento dos requisitos do art. 135, caput, do CTN (...)”, acrescenta que “(...) no caso, vê-se que não houve sequer fundamento para inclusão do Recurso como sujeito passivo solidário, havendo apenas uma presunção de que, por ser o mesmo sócio administrador, teria havido omissão dolosa com o intuito de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social (...)”, e concluiu asseverando que “(...) notório que a inclusão do Recorrente na presente autuação não é aparada pela legislação vigente, muito menos pela jurisprudência do CARF e do c. Tribunal Superior. Desta forma, resta comprovada ilegitimidade do Recorrente para figurar como sujeito passivo solidário nos processos administrativos em referência, visto que não há qualquer indício dos requisitos do art. 135, caput, do CTN, para sua manutenção, devendo ser excluído das autuações. (...)”;
- (i.ii) **“NULIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE. JUIZ NATURAL. PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA”**, afirma que “(...) O acórdão, assim como todo o procedimento de investigação levantam questões que em nada repercutem no julgamento deste processo administrativo e nem deveriam ser mencionadas. Ora, o mínimo que se espera é que a fiscalização seja idônea e imparcial, não fazendo prejulgamentos ou admitindo que a DRF seja uma ferramenta de perseguições políticas. (...)”, acrescenta que “(...) o que se viu desde o início do procedimento fiscal até o presente momento foi a **ausência de provas documentais capazes de demonstrar as infrações imputadas a Recorrente**, além de relatórios fiscais extensos, contraditórios e tendenciosos, que desconsideraram por completo as alegações da Recorrente, estando o auto completamente contaminado pela parcialidade, ausência de contraditório e ampla defesa, não restando alternativa mais razoável do que a declaração de nulidade de todo o procedimento fiscal que culminou neste Recurso (...)”, e concluiu asseverando que “(...) vê-se que a investigação restou extremamente tendenciosa, mostrando os fatos sob uma ótica deturpada, sendo impossível trazer a decisão mais justa, adequada e isenta ao caso sem que para isso se apresente a premissa mais transparente e com aderência à realidade fática que norteia a presente autuação. (...)”;
- (i.iii) **“NULIDADE DO AUTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NECESSIDADE DE RECOMPOR A BASE”**, afirma que “(...) Em que pese ter sido demonstrado que não se está diante de um grupo econômico, que não houve qualquer comprovação de fraude que justifique a responsabilização do sócio, tampouco demonstrou-se a prática comum do fato gerador, o fisco insiste em entender pela existência do grupo econômico, que no caso já se demonstrou inexistir (...)”, acrescenta que “(...) Diante dessa situação, faz-se mister argumentar que se assim continuar entendendo a fiscalização, será necessário refazer a análise das escritas contábeis, de modo a considerar receitas e

*despesas do grupo como um todo e não separadamente. Ou seja, a fiscalização precisará verificar qual o efetivo lucro do grupo para apurar corretamente a base de cálculo do lançamento. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF (...)", e concluiu asseverando que "(...) Não se pode autuar de forma aleatória, ou seja, de um lado tributar as operações entre as empresas e do outro tributar considerando como um grupo econômico, sendo evidente que a fiscalização não levou em conta a escrita fiscal da ora Recorrente, cujo exame era imprescindível para apuração do tributo devido e não sendo possível um simples cálculo aritmético, é necessário que se cancele a exigência em face do erro material em sua constituição (...);*

**(i.iv) "DA DECADÊNCIA"**, afirma que "(...) Ao contrário do que afirma o v. acórdão recorrido, não se pode negar que parte dos pagamentos efetuados (período de maio a novembro de 2012) ocorreram há mais de 5 anos contados da ciência do auto de infração, razão pela qual encontram-se fulminados pelo instituto da decadência. (...)", e concluiu asseverando que "(...) considerando o fato gerador como sendo a data do efetivo pagamento acima descrito, resta inequivocamente demonstrado que no período destacado, ainda que fosse legítima a cobrança, o que se admite apenas para fins de argumentação – a mesma não seria possível em razão da decadência do direito de lançar (...);

**(ii) "DO MÉRITO":**

**(ii.i) "IMPOSSIBILIDADE CONDENAÇÃO POR INDÍCIOS"**, afirma que "(...) De plano já se verifica que a fiscalização assume por presunção que foram feitos pagamentos pela Recorrente sem a contraprestação. Ora, **não se pode presumir e autuar por indício**. Trata-se de uma matéria que exige exatidão para que se possa efetuar o cálculo dos valores supostamente não recolhidos à título de IRRF (...)", acrescenta que "(...) **o fato da fiscalização não ter conseguido cruzar as informações, não ter identificado documentos que acobertem algumas movimentações bancárias, por exemplo, não dá carta branca para deduzir que houve dolo, fraude, má-fé ou qualquer tipo de infração. Indício não é certeza, presunção não é necessariamente verdade e prova relativa não pode ser tratada como absoluta (...)**", e concluiu asseverando que "(...) Indiscutível, assim, que a cláusula do "due process of law" se aplica ao processo administrativo, sendo certo que a insuficiência de provas obriga à nulidade ou improcedência do auto de infração, sendo essas as únicas conclusões a que se pode chegar neste processo (...);

**(ii.ii) "A INOCORRÊNCIA DE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO INJUSTIFICADA"**, afirma que "(...) Por ser fotógrafo oficial da presidência nos oito anos de governo do Presidente Lula, Stuckert tem um amplo material referente ao Presidente, possuindo um grande acervo de fotos e vídeos, o que justifica a contratação de sua empresa para a realização do serviço de produção

*de documentários sobre esse período da história do Brasil (...)”, acrescenta que “(...) Note-se que, além da regularidade no registro da referida prestação de serviço, resta inequívoco que o serviço foi efetivamente realizado, tendo sido preparada a produção de uma série de filmes que seriam feitos inclusive para distribuição em jornais, filmes estes coordenados por Ricardo Stuckert e Casablanca Filmes, que também prestou serviços à Editora Gol. Os referidos filmes seriam posteriormente distribuídos pela Editora Gol em face da empresa ter grande expertise nessa atividade de distribuição de filmes em jornais (...)”, aduziu ainda que “(...) Os serviços prestados pela Casablanca (serviço de digitalização) foram efetivamente prestados, conforme nota fiscal emitida e verificada pela Receita Federal do Brasil, sendo o trabalho do Stuckert a captação e escolha de imagens para futura roteirização e montagem do filme, com a devida inclusão trilhas e narrações. A produção permanece em andamento, já narra fatos ainda em andamento. Além dos referidos filmes, Ricardo Stuckert trabalhou em outros projetos com a Recorrente, como em coberturas fotográficas para a Recorrente em eventos promovidos pela Associação Nacional de Editores de Revistas – ANER e pela Associação Nacional de Jornais – ANJ, nos quais a Recorrente participava como exibidora, com stand próprio e demandava dos serviços de um fotógrafo profissional. Frise-se que todos os referidos serviços foram devidamente registrados contabilmente, com emissão de notas fiscais e demais obrigações acessórias necessárias. (...)”, e concluiu asseverando que “(...) Já no caso da GAMECORP S.A., o próprio relatório fiscal reconhece que foi apresentada tanto nota fiscal de prestação de serviço como uma relação de atividades e o conteúdo do material produzido, a exemplo do Dentista Fácil (Doc. 03). (...) Melhor sorte não encontra a alegação de que não houve prestação de serviço da empresa X DO SABER, já que a própria fiscalização reconhece que houve prestação de serviço, mas – no seu entendimento – teria sido realizado pela sócia da empresa e não pela pessoa jurídica. (...) No caso, por exemplo, da CINE FOTO STUCKERT PRESS LTDA., houve a regular retenção do IRRF sobre os pagamentos efetuados. Tal fato, como não poderia deixar de ser, não foi questionado pela fiscalização, tampouco considerado como prova da efetiva prestação de serviço e ausência de imposto a pagar. (...)”;*

- (ii.iii) **“DA LIVRE INICIAIVA E LIBERDADE DE CONTRATAR”**, afirma que “(...) Como se sabe, a Constituição Federal faz uso reiterado no seu corpo das noções de contrato ou de empresa privada; quando acolhe, ao lado do trabalho humano, o valor social da livre iniciativa, colocando-o como fundamento do Estado Democrático de Direito (art. 1, IV), ou quando reafirma o princípio da livre iniciativa como fundamento da ordem econômica (art. 170, caput), não determina expressamente que temos que entender por contrato, nem por

*empresa privada, nem por livre iniciativa, nem por liberdade econômica, e também não determina qual é o conteúdo constitucional desses conceitos. (...)”, acrescenta que “(...) para determinar esses conceitos, seu âmbito de aplicação e seu alcance, o interprete deve acudir não só à própria Constituição, mas também a outros dados da experiência jurídica e fontes do Direito. (...)”, e concluiu asseverando que “(...) Assim - como resume Arnoldo Wald -, em vez do contrato irrevogável, fixo, estático e cristalizado de ontem, conhecemos um contrato dinâmico e flexível, que as partes devem adaptar para que ele possa sobreviver, superando, pelo eventual sacrifício de alguns interesses das partes, as dificuldades encontradas no decorrer da sua existência. A plasticidade do contrato transforma sua própria natureza, fazendo com que os interesses divergentes do passado sejam agora convertidos em uma verdadeira parceria, na qual todos os esforços são válidos e necessários para fazer subsistir o vínculo entre os contratantes, respeitados, evidentemente, os direitos individuais (...)”;*

e,

**(ii.iv) “DA MULTA DE OFÍCIO ABUSIVA COBRADA E SEU EVIDENTE CARÁTER CONFISCATÓRIO – IMPUGNAÇÃO À MULTA ISOLADA”**, afirma que “(...) É nítida a existência de excesso de penalidade no auto de infração, visto que a fiscalização se baseia em presunções e juízos de valores para agravar a penalidade aplicada. (...)”, acrescenta que “(...) A Jurisprudência do Conselho Superior de Recursos Fiscais é firme no sentido de que para ser aplicado o agravamento da multa deve ser analisado o intuito do contribuinte, pois somente quando se comprova que o mesmo buscava omitir ou dificultar a busca pela ocorrência do fato gerador é que se aplicaria tal agravamento (...)”, aduziu ainda que “(...) Vale ainda ressaltar que a multa aplicada no valor de 150% (cento e cinquenta por cento) é evidentemente abusiva e totalmente descabida. O Auto de Infração combatido está exigindo da Recorrente o montante total de R\$ 1.337.469,48. Ocorre que desta quantia, o montante de R\$ 264.196,03 se refere ao principal, e o montante de R\$ 927.497,17 se refere apenas à multa aplicada, o que denota, o caráter confiscatório da multa e, não, meramente punitivo em decorrência de uma suposta infração (...)”, assevera que “(...) Diante disso, a cobrança da multa imposta ao contribuinte viola, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, o princípio basilar de não confisco do tributo, como disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal. De acordo com este princípio, a autoridade fiscal não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade do contribuinte, como se observa no caso em questão, em que o valor da multa é superior ao próprio crédito tributário lançado (...)”, e conclui ressaltando que “(...) Em conclusão, a multa aplicada de 150% é uma sanção imposta, que criou um

*encargo exageradamente oneroso e desproporcional às supostas infrações cometidas. Em vista, do seu caráter confiscatório e de sua proibição à luz da nossa Carta Maior, a multa deve ser reduzida a um patamar razoável, caso não se entenda pela anulação dos autos de infrações. Ainda no tocante à aplicação das penalidades, o auto de infração pretende impor multa e juros isolados cumulados com a multa de ofício, em flagrante descumprimento à Súmula 105 do CARF (...)*”.

## 21. Passo a análise das preliminares.

**Das Preliminares de “NULIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE. JUIZ NATURAL. PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA”, “NULIDADE DO AUTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NECESSIDADE DE RECOMPOR A BASE” e “DA DECADÊNCIA”.**

21.1 Afirmam os Recorrentes, em síntese, **na primeira preliminar** que “(...) O acórdão, assim como todo o procedimento de investigação levantam questões que em nada repercutem no julgamento deste processo administrativo e nem deveriam ser mencionadas. Ora, o mínimo que se espera é que a fiscalização seja idônea e imparcial, não fazendo prejulgamentos ou admitindo que a DRF seja uma ferramenta de perseguições políticas. (...)”.

21.2 Acrescentam que “(...) o que se viu desde o início do procedimento fiscal até o presente momento foi a **ausência de provas documentais capazes de demonstrar as infrações imputadas a Recorrente**, além de relatórios fiscais extensos, contraditórios e tendenciosos, que desconsideraram por completo as alegações da Recorrente, estando o auto completamente contaminado pela parcialidade, ausência de contraditório e ampla defesa, não restando alternativa mais razoável do que a declaração de nulidade de todo o procedimento fiscal que culminou neste Recurso (...)”.

21.3 E concluíram aduzindo que “(...) vê-se que a investigação restou extremamente tendenciosa, mostrando os fatos sob uma ótica deturpada, sendo impossível trazer a decisão mais justa, adequada e isenta ao caso sem que para isso se apresente a premissa mais transparente e com aderência à realidade fática que norteia a presente autuação. (...)”.

21.4 Com relação a **segunda preliminar**, asseveraram que “(...) Em que pese ter sido demonstrado que não se está diante de um grupo econômico, que não houve qualquer comprovação de fraude que justifique a responsabilização do sócio, tampouco demonstrou-se a prática comum do fato gerador, o fisco insiste em entender pela existência do grupo econômico, que no caso já se demonstrou inexistir (...)”.

21.5 Aduzem ainda que “(...) Diante dessa situação, faz-se mister argumentar que se assim continuar entendendo a fiscalização, será necessário refazer a análise das escritas contábeis, de modo a considerar receitas e despesas do grupo como um todo e não separadamente. Ou seja, a fiscalização precisará verificar qual o efetivo lucro do grupo para apurar corretamente a base de cálculo do lançamento. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF (...)”.

21.6 E concluíram afirmando que “(...) Não se pode autuar de forma aleatória, ou seja, de um lado tributar as operações entre as empresas e do outro tributar considerando como um grupo econômico, sendo evidente que a fiscalização não levou em conta a escrita fiscal da ora Recorrente, cujo exame era imprescindível para apuração do tributo devido e não sendo possível

*um simples cálculo aritmético, é necessário que se cancele a exigência em face do erro material em sua constituição (...)*”.

21.7 Na **terceira preliminar** ressaltaram que “(...) *Ao contrário do que afirma o v. acórdão recorrido, não se pode negar que parte dos pagamentos efetuados (período de maio a novembro de 2012) ocorreram há mais de 5 anos contados da ciência do auto de infração, razão pela qual encontram-se fulminados pelo instituto da decadência. (...)*”.

21.8 E concluíram asseverando que “(...) *considerando o fato gerador como sendo a data do efetivo pagamento acima descrito, resta inequivocamente demonstrado que no período destacado, ainda que fosse legítima a cobrança, o que se admite apenas para fins de argumentação – a mesma não seria possível em razão da decadência do direito de lançar (...)*”.

21.9 Como é sabido as hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estão disciplinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), *in verbis*:

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 conseqüência.

§ 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.

21.10 Logo, não verificando-se a ocorrência de qualquer das hipóteses supramencionadas nos autos, os quais cingem-se à incompetência do agente e preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

21.11 Ademais disso, é importante ressaltar que há elementos formais fundamentais para cada tipo de autuação, cuja falta também poderia resultar no reconhecimento da nulidade do ato administrativo de cobrança, pois isso prejudicaria o direito de defesa.

21.12 Para o Auto de Infração, estes requisitos constam do artigo 10, incisos I a VI, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Desta feita, ao contrário do alegado pelos Recorrentes, o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

21.13 Bem assim, a competência do auditor para proceder ao lançamento advém do artigo 142 do Código Tributário Nacional-CTN, lei formalmente ordinária, porém com força de lei complementar.

21.14 Assim sendo, verifico que a Autoridade Fiscal discriminou de forma clara e precisa os fatos geradores da obrigação no “*Relatório Fiscal*” de fls. 16/38, contendo 23 páginas, descrevendo claramente os motivos para autuação consistente no pagamento sem causa ou sem operação comprovada.

21.15 Tanto é verdade que os Recorrentes puderam se defender de todos os fundamentos utilizados pela fiscalização, ou seja, no curso da ação fiscal foi assegurado aos

Recorrentes o pleno exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa, constitucionalmente garantido aos litigantes em processo administrativo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da CF/88.

21.16 De outro lado, com relação à alegada decadência, melhor sorte não assiste aos Recorrentes, vez que nas hipóteses legalmente previstas de pagamentos a beneficiários não identificados ou de pagamentos sem causa, a incidência do tributo sujeita-se ao lançamento de ofício, e não a lançamento por homologação como alegaram os Recorrentes, sendo aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, tendo por termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

21.17 Assim sendo, como o primeiro fato gerador ocorreu em 29/02/2012, o termo inicial da contagem do prazo seria no dia 01/01/2013 (primeiro dia do exercício seguinte), tendo expirado o prazo decadencial de cinco anos para lançamento do IRRF sobre este primeiro pagamento somente em 31/12/2017, contudo, a contribuinte foi cientificada em 24/11/2017, ou seja, em data anterior ao quinquênio decadencial.

21.18 No mesmo sentido não há que se falar na ocorrência de decadência da cobrança da multa e juros isolados aplicados, tendo em vista que não resta dúvida de que estes também não se subsumem ao lançamento por homologação, e somente podem ser exigidos mediante procedimento de lançamento de ofício. Desta forma, aplica-se o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN.

21.19 Logo, considerando que o primeiro fato gerador ocorreu em janeiro de 2012, o prazo decadencial se encerrou em 31/12/2017. Como a ciência do lançamento ocorreu em 24/11/2017, não há que se falar em decadência também da multa e os juros isolados lançados.

21.20 Por fim, trata-se de matéria já sumulada no âmbito deste Egrégio Conselho, qual seja, a Súmula CARF nº 114, de aplicação obrigatória pela primeira instância, pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento e pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal, nos termos do artigo 25, § 13, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) c/c artigo 123, § 4º, do Novo RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)<sup>1</sup>, que assim dispõe:

**Súmula CARF nº 114**

**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).**

<sup>1</sup> **DECRETO Nº 70.235/1972**

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) [...]

§ 13. **Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.** (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

**PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 (NOVO RICARF)**

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. [...]

§ 4º **As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.**

21.21 Portanto, **rejeito todas as preliminares**, tendo em vista que o Auto de Infração é válido, não havendo que se falar em nulidades e/ou decadência.

21.22 Por fim, como a preliminar denominada: **“A INCORRETA INCLUSÃO DO RECORRENTE COMO SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO”**, trata-se na verdade de matéria de mérito, será analisada no capítulo seguinte.

22. **Passo a análise das questões de mérito.**

23. Aduziram os Recorrentes, em suma, que:

(ii.i) **“IMPOSSIBILIDADE CONDENAÇÃO POR INDÍCIOS”**, afirma que *“(…) De plano já se verifica que a fiscalização assume por presunção que foram feitos pagamentos pela Recorrente sem a contraprestação. Ora, não se pode presumir e autuar por indício. Trata-se de uma matéria que exige exatidão para que se possa efetuar o cálculo dos valores supostamente não recolhidos à título de IRRF (…)*”, acrescenta que *“(…) o fato da fiscalização não ter conseguido cruzar as informações, não ter identificado documentos que acobertem algumas movimentações bancárias, por exemplo, não dá carta branca para deduzir que houve dolo, fraude, má-fé ou qualquer tipo de infração. Indício não é certeza, presunção não é necessariamente verdade e prova relativa não pode ser tratada como absoluta (…)*”, e concluiu asseverando que *“(…) Indiscutível, assim, que a cláusula do “due process of law” se aplica ao processo administrativo, sendo certo que a insuficiência de provas obriga à nulidade ou improcedência do auto de infração, sendo essas as únicas conclusões a que se pode chegar neste processo (…)*”;

(ii.ii) **“A INOCORRÊNCIA DE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO INJUSTIFICADA”**, afirma que *“(…) Por ser fotógrafo oficial da presidência nos oito anos de governo do Presidente Lula, Stuckert tem um amplo material referente ao Presidente, possuindo um grande acervo de fotos e vídeos, o que justifica a contratação de sua empresa para a realização do serviço de produção de documentários sobre esse período da história do Brasil (…)*”, acrescenta que *“(…) Note-se que, além da regularidade no registro da referida prestação de serviço, resta inequívoco que o serviço foi efetivamente realizado, tendo sido preparada a produção de uma série de filmes que seriam feitos inclusive para distribuição em jornais, filmes estes coordenados por Ricardo Stuckert e Casablanca Filmes, que também prestou serviços à Editora Gol. Os referidos filmes seriam posteriormente distribuídos pela Editora Gol em face da empresa ter grande expertise nessa atividade de distribuição de filmes em jornais (…)*”, aduziu ainda que *“(…) Os serviços prestados pela Casablanca (serviço de digitalização) foram efetivamente prestados, conforme nota fiscal emitida e verificada pela Receita Federal do Brasil, sendo o trabalho do Stuckert a captação e escolha de imagens para futura roteirização e montagem do filme,*

com a devida inclusão trilhas e narrações. A produção permanece em andamento, já narra fatos ainda em andamento. Além dos referidos filmes, Ricardo Stuckert trabalhou em outros projetos com a Recorrente, como em coberturas fotográficas para a Recorrente em eventos promovidos pela Associação Nacional de Editores de Revistas – ANER e pela Associação Nacional de Jornais – ANJ, nos quais a Recorrente participava como exibidora, com stand próprio e demandava dos serviços de um fotógrafo profissional. Frise-se que todos os referidos serviços foram devidamente registrados contabilmente, com emissão de notas fiscais e demais obrigações acessórias necessárias. (...)”, e concluiu asseverando que “(...) Já no caso da GAMECORP S.A., o próprio relatório fiscal reconhece que foi apresentada tanto nota fiscal de prestação de serviço como uma relação de atividades e o conteúdo do material produzido, a exemplo do Dentista Fácil (Doc. 03). (...) Melhor sorte não encontra a alegação de que não houve prestação de serviço da empresa X DO SABER, já que a própria fiscalização reconhece que houve prestação de serviço, mas – no seu entendimento – teria sido realizado pela sócia da empresa e não pela pessoa jurídica. (...) No caso, por exemplo, da CINE FOTO STUCKERT PRESS LTDA., houve a regular retenção do IRRF sobre os pagamentos efetuados. Tal fato, como não poderia deixar de ser, não foi questionado pela fiscalização, tampouco considerado como prova da efetiva prestação de serviço e ausência de imposto a pagar. (...)”;

- (ii.iii) “**DA LIVRE INICIAIVA E LIBERDADE DE CONTRATAR**”, afirma que “(...) Como se sabe, a Constituição Federal faz uso reiterado no seu corpo das noções de contrato ou de empresa privada; quando acolhe, ao lado do trabalho humano, o valor social da livre iniciativa, colocando-o como fundamento do Estado Democrático de Direito (art. 1, IV), ou quando reafirma o princípio da livre iniciativa como fundamento da ordem econômica (art. 170, caput), não determina expressamente que temos que entender por contrato, nem por empresa privada, nem por livre iniciativa, nem por liberdade econômica, e também não determina qual é o conteúdo constitucional desses conceitos. (...)”, acrescenta que “(...) para determinar esses conceitos, seu âmbito de aplicação e seu alcance, o interprete deve acudir não só à própria Constituição, mas também a outros dados da experiência jurídica e fontes do Direito. (...)”, e concluiu asseverando que “(...) Assim - como resume Arnoldo Wald -, em vez do contrato irrevogável, fixo, estático e cristalizado de ontem, conhecemos um contrato dinâmico e flexível, que as partes devem adaptar para que ele possa sobreviver, superando, pelo eventual sacrifício de alguns interesses das partes, as dificuldades encontradas no decorrer da sua existência. A plasticidade do contrato transforma sua própria natureza, fazendo com que os interesses divergentes do passado sejam agora convertidos em uma verdadeira parceria,

*na qual todos os esforços são válidos e necessários para fazer subsistir o vínculo entre os contratantes, respeitados, evidentemente, os direitos individuais (...);*  
e,

**(ii.iv) “DA MULTA DE OFÍCIO ABUSIVA COBRADA E SEU EVIDENTE CARÁTER CONFISCATÓRIO – IMPUGNAÇÃO À MULTA ISOLADA”**, afirma que “(...) É nítida a existência de excesso de penalidade no auto de infração, visto que a fiscalização se baseia em presunções e juízos de valores para agravar a penalidade aplicada. (...)”, acrescenta que “(...) A Jurisprudência do Conselho Superior de Recursos Fiscais é firme no sentido de que para ser aplicado o agravamento da multa deve ser analisado o intuito do contribuinte, pois somente quando se comprova que o mesmo buscava omitir ou dificultar a busca pela ocorrência do fato gerador é que se aplicaria tal agravamento (...)”, aduziu ainda que “(...) Vale ainda ressaltar que a multa aplicada no valor de 150% (cento e cinquenta por cento) é evidentemente abusiva e totalmente descabida. O Auto de Infração combatido está exigindo da Recorrente o montante total de R\$ 1.337.469,48. Ocorre que desta quantia, o montante de R\$ 264.196,03 se refere ao principal, e o montante de R\$ 927.497,17 se refere apenas à multa aplicada, o que denota, o caráter confiscatório da multa e, não, meramente punitivo em decorrência de uma suposta infração (...)”, assevera que “(...) Diante disso, a cobrança da multa imposta ao contribuinte viola, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, o princípio basilar de não confisco do tributo, como disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal. De acordo com este princípio, a autoridade fiscal não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade do contribuinte, como se observa no caso em questão, em que o valor da multa é superior ao próprio crédito tributário lançado (...)”, e conclui ressaltando que “(...) Em conclusão, a multa aplicada de 150% é uma sanção imposta, que criou um encargo exageradamente oneroso e desproporcional às supostas infrações cometidas. Em vista, do seu caráter confiscatório e de sua proibição à luz da nossa Carta Maior, a multa deve ser reduzida a um patamar razoável, caso não se entenda pela anulação dos autos de infrações. Ainda no tocante à aplicação das penalidades, o auto de infração pretende impor multa e juros isolados cumulados com a multa de ofício, em flagrante descumprimento à Súmula 105 do CARF (...)”.

24. Pois bem.

25. Todas as matérias de mérito já foram devidamente e exaustivamente enfrentadas pela DRJ/REC (DRJ04), bem assim a decisão proferida encontra-se bem fundamentada, tendo apreciado com precisão e esmero as questões de fato e de direito apresentadas pelos Recorrentes.

26. Assim sendo, como não houve nenhum argumento de mérito ou documentos novos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os argumentos apontados pelos Recorrentes em suas Impugnações (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seus Recursos Voluntários), adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida

(Acórdão nº 11-60.002, 4ª Turma da DRJ/REC, sessão de 13 de julho de 2018, de relatoria do Julgador Luciano de Oliveira Valença), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do artigo 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>2</sup> c/c artigo 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023<sup>3</sup>:

[...] **Pagamentos sem causa**

19. Segundo a autoridade fiscal, a empresa autuada, Editora Gol, efetuou pagamentos às empresas Cine Foto Stuckert Press Ltda., Gamecorp S.A. e X do Saber Soluções em Treinamento Ltda. Apesar de intimados o contribuinte e as referidas empresas beneficiárias dos pagamentos, eles não lograram apresentar elementos suficientes para comprovação da efetiva prestação dos serviços objeto dos pagamentos feitos, configurando-se, assim, a ocorrência de pagamentos sem causa ou com operação não comprovada.

20. Tal situação é fato imponible do IRRF à alíquota de 35%, conforme o disposto no art. 61, *caput* e §1º, da Lei nº 8.981, de 1995 (base legal do artigo 674 do RIR/99), razão pela qual foi lavrado o auto de infração ora contestado:

*Art 61. Fica sujeito a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

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

*§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (grifou-se)*

21. Os impugnantes contestam o entendimento do agente fiscal, considerando que todos os pagamentos tiveram sua causa devidamente demonstrada. Um maior detalhamento dos fatos apurados e das considerações da autoridade fiscal presentes no relatório fiscal e dos argumentos

<sup>2</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

<sup>3</sup> Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§ 12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

dos impugnantes relativamente a cada "prestador de serviço" será feita mais adiante, o qual será conclusivo pela ausência de comprovação da causa dos pagamentos efetuados.

22. Além disso, os impugnantes defendem que o dispositivo legal utilizado como enquadramento da autuação trata de substituição tributária, onde se tributa o pagador por dificuldade em fiscalizar/tributar o recebedor, tendo em vista este não ser conhecido ou não ser conhecida a causa do pagamento, mas que, por se tratar de presunção relativa, uma vez comprovada a relação entre o pagamento e o beneficiário, este é passível de ser fiscalizado, cabendo a sua tributação, não se aplicando a substituição tributária, sob pena de incorrer em bitributação, ou seja, tributação da mesma receita no pagador (IRRF) e no beneficiário (IRPJ). Especificamente em relação ao "prestador de serviço" Cine Fonto Stuckert Press Ltda., argumentam que houve regular retenção do IRRF sobre os pagamentos efetuados, o que não foi questionado pela fiscalização, tampouco considerado como prova efetiva da prestação do serviço e da ausência de imposto a pagar.

23. **Não obstante considerar que a obrigação da fonte pagadora estabelecida na norma não corresponde a substituição tributária, entendo desnecessário adentrar nessa discussão jurídica vez que tal condição não tem qualquer relevância na interpretação e aplicação do dispositivo. O que importa para o deslinde da contenda é verificar se as condições estabelecidas em norma para a incidência do IRRF estão presentes, ou, como defendido pelos próprios impugnantes, apurar se há uma relação entre o pagamento e o beneficiário.**

24. Cabe razão aos impugnantes quando defendem não ser cabível a exigência do IRRF na forma estabelecida na lei antes mencionada quando a "relação entre o pagamento e o beneficiário" reste comprovada. Mas qual o alcance desta "relação"? Basta a identificação do beneficiário do pagamento? A meu ver, não, e a resposta a tal questionamento está expressa no texto da lei.

25. O legislador estabeleceu a tributação de imposto de renda exclusivamente na fonte, com reajuste da base de cálculo, do valor pago a beneficiário identificado CUJA CAUSA DO PAGAMENTO não tenha restado comprovada, ainda que contabilizada. Está claro, pois, que a norma expressamente estabelece que o *link* entre o pagamento e o beneficiário se dá com a demonstração de que tal pagamento se deu em razão de uma causa/operação determinada: serviço prestado ou venda de mercadoria ou produto, por exemplo. Restando comprovada a causa, a exigência do IRRF na forma estabelecida no citado dispositivo legal é indevida, caso contrário, a falta de comprovação implica no acerto do lançamento efetuado.

26. Como no presente caso as relações entre os pagamentos e os beneficiários (identificados) não restaram verificadas, ou seja, as causas dos pagamentos não foram comprovadas pela Editora Gol, mesmo após diversas intimações que foram direcionadas a si e aos ditos "prestadores de serviço", como será visto adiante, não há que se questionar o cabimento da incidência do IRRF exclusivo na fonte à alíquota de 35%.

27. Relativamente ao valor que teria sido retido na fonte sobre os pagamentos efetuados a Cine Fonto Stuckert Press Ltda., há que se considerar que, contrariamente ao alegado, não consta nos autos qualquer documento comprobatório da retenção. Inclusive, a autoridade fiscal destacou o fato de não haver Dirf com a referida empresa como beneficiária e com a fonte pagadora sendo a Editora Gol. Conforme planilha juntada à fl. 190, elaborada a partir do sistema Dirf, a única declaração existente foi apresentada pelo Instituto Luís Inácio Lula da Silva. Ou seja, não há prova da retenção mencionada pelos impugnantes.

28. Ademais, ainda que o contribuinte tivesse logrado comprovar a retenção e o recolhimento na forma de antecipação, uma vez que o IRRF estabelecido na norma corresponde a tributação

**exclusiva na fonte, tal fato não acarretaria qualquer ajuste a ser feito no lançamento, cabendo ao interessado pleitear a restituição do tributo retido.**

29. Adicionalmente, os impugnantes discorrem sobre os princípios da liberdade de empresa, da livre concorrência, de liberdade de contratar, da livre iniciativa econômica e da autonomia de vontade, entendendo que o conteúdo dos contratos depende da própria vontade das partes, as quais podem dotar o conjunto de direitos e obrigações gerado pelo contrato do conteúdo e alcance que lhes convenha. Em razão do direito constitucional à livre iniciativa e à liberdade contratual, concluem que é mera especulação a afirmação da autuação de que "houve a entrega de recursos a terceiros, sem que a operação alegada para motivar tal entrega tenha sido comprovada."

30. **Quanto a este argumento, é devido esclarecer que em momento algum a autoridade fiscal questionou a forma ou o conteúdo dos contratos, até porque estes não foram apresentados, ou restringiu a forma como as transações deveriam ter sido realizadas. Simplesmente exigiu do sujeito passivo a comprovação de que as operações alegadas (prestações de serviço), das quais decorreram os pagamentos aos beneficiários identificados, fossem demonstradas. Nas diversas intimações foram listados vários documentos que poderiam comprovar a realização dos serviços, e foi permitida a apresentação de quaisquer outros documentos que o contribuinte entendesse pertinentes para tanto.**

31. **Acontece que, como será visto adiante, o fiscalizado ora não atendeu as intimações, ora carreou documentos ou esclarecimentos contraditórios entre si ou com os apresentados pelos prestadores de serviços, acarretando a falta de comprovação das operações alegadas. Como tal situação, falta de comprovação da causa dos pagamentos realizados, está sujeita à incidência do IRRF à alíquota de 35%, com reajuste da base de cálculo, a autoridade fiscal, em virtude da atividade do lançamento ser vinculada e obrigatória nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, lavrou o auto de infração.**

32. Não há que se falar, pois, em violação dos princípios mencionados.

**Cine Foto Stuckert Press Ltda.**

33. Relativamente a esta empresa a autoridade fiscal apurou os fatos e fez as considerações a seguir detalhadas, todos devidamente documentados nos autos:

33.1. Os valores pagos entre 2012 e 2013 totalizam R\$ 261.000,00 (consolidação na planilha 03 - fl. 1068) e foram registrados na conta de despesa 423100017 (SERVIÇOS PRESTADOS PJ). Todos os pagamentos foram feitos à vista (consolidação na planilha 04 - fl. 1069), sem utilização de passivo, e houve retenção de Imposto Sobre Serviços (ISS) nos pagamentos efetuados até 22/06/2012;

33.2. Tal empresa não apresentou Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) para os anos 2012 a 2014 (optante pelo Simples Nacional). Intimada a apresentar as declarações e esclarecer o motivo de não ter oferecido os valores recebidos da Editora Gol, a correspondência foi devolvida pelos Correios com a indicação de que o destinatário não se encontrava no endereço (fls. 44 e 1108 a 1112 - item 3). Feita nova intimação, agora ao sócio Sr. Ricardo Henrique Stuckert, esta também foi devolvida com indicação de que o destinatário estava ausente nas três tentativas de entrega (fls. 1113 a 1115 - item 3). Assim foi publicado edital, que não foi atendido (fls. 191 a 192);

33.3. A Editora Gol não apresentou Dirf tendo essa empresa como beneficiária;

32.4. A empresa Cine Foto e a Editora Gol foram intimadas (fls. 1108 a 1116, itens 4 e 5, e fls. 1152 a 1158 - TIF 13, item 13, respectivamente) a apresentar todos os contratos, notas fiscais e comprovantes bancários dos pagamentos efetuados, associando cada recibo bancário à nota fiscal, e, em caso de não existir contrato, definir por escrito quais os serviços prestados, informando

individualmente os empregados da Cine Foto que desenvolveram cada etapa do serviço prestado (nome e CPF), apresentando de forma digital todas as imagens que foram objeto dos serviços prestados. Além disso, à Editora Gol foi solicitado esclarecer o motivo pelo qual não efetuou a retenção do ISS sobre os pagamentos listados (item 15 do TIF 13);

33.5. Como já mencionado, a empresa Cine foto não atendeu as intimações efetuadas (por via postal, encaminhadas ao estabelecimento e, depois, ao sócio, e por edital). A Editora Gol também não atendeu a referida intimação. As solicitações foram renovadas para a Editora Gol no TIF 17 (item 3 - fls. 1160 a 1162). Também não houve atendimento;

33.6. Durante o procedimento fiscal foi verificado que a Editora Gol apresentou impugnação ao auto de infração lavrado no processo nº 10872.720539/2016-49 (referente ao ano-calendário 2011, que tratou de mesma irregularidade, e decorreu de encerramento parcial da fiscalização). Nesta peça contestatória alegou que:

*Por ser fotógrafo oficial da presidência nos oito anos de governo do Presidente Lula, Stuckert tem um amplo material referente ao Presidente, possuindo um grande acervo de fotos e vídeos, o que justifica a contratação de sua empresa para a realização do serviço de produção de documentários sobre esse período da história do Brasil, tendo sido preparada a produção de uma série de filmes que seriam feitos inclusive para distribuição em jornais; filmes estes coordenados por Ricardo Stuckert e Casablanca Filmes, que também prestou serviços à Editora Gol. Os referidos filmes seriam posteriormente distribuídos pela Editora Gol em face da empresa ter grande expertise nessa atividade de distribuição de filmes em jornais.*

(...)

*Além dos referidos filmes, Ricardo Stuckert trabalhou em outros projetos com a Impugnante, como em coberturas fotográficas para a Impugnante em eventos promovidos pela Associação Nacional de Editores de Revistas – ANER e pela Associação Nacional de Jornais – ANJ, nos quais a Impugnante participava como exibidora, com stand próprio e demandava dos serviços de um fotógrafo profissional.*

33.7. Como não apresentou qualquer material comprobatório do alegado para instruir a impugnação, sejam filmes, fotos ou quaisquer imagens, a Editora Gol foi intimada mais uma vez a apresentar todos os contratos celebrados e todas as imagens que teriam sido adquiridas da empresa Cine Foto que correspondessem aos pagamentos efetuados, assim como filmes e documentários que alegou ter produzido a partir dessas imagens, além das imagens adquiridas relacionadas às coberturas fotográficas dos eventos promovidos pela Aner e pela ANJ (TIF 20, item 04 -fls. 1164 a 1166);

33.8. Em atendimento a essa intimação, inicialmente informou que os contratos ainda não estavam disponibilizados (fls. 1092 a 1093 - item 04). Em um segundo momento (fl. 1094), o contribuinte apresentou um DVD com vídeo denominado "Retrospectiva do Governo", que, segundo ele, seria um documentário produzido por si a partir de imagens (fotos e vídeos) adquiridas da empresa Cine Foto;

33.9. Todavia, tal vídeo trata de propaganda política do governo Lula, o que está explícito no título do filme. Neste vídeo não existe menção à Editora Gol, a Ricardo Struckert ou à Cine Foto. Não há nada relacionado às coberturas fotográficas dos eventos promovidos pela Aner e pela ANJ;

33.10. A Editora Gol foi intimada (TIF 25, fls. 1168 a 1201) a comprovar a participação de Ricardo Struckert na elaboração do citado DVD e o fato de o material ter sido produzido pela editora (item 03); bem assim a comprovar a distribuição dos DVDs, com documentação comprobatória desta, e apresentar esclarecimento por escrito se auferiu receita com a eventual comercialização do DVD, como também esclarecer o motivo de ter pago estas despesas de propaganda política (item 04). Tal

intimação não foi atendida em relação item 03, tendo sido renovada no TIF 27 (item 05 - fls. 1210 a 1212), não tendo havido resposta novamente (fls. 1098 e 1099). Em resposta ao item 04, limitou-se a informar que o trabalho permanece em execução (não foi finalizado);

34. Os impugnantes alegam ser indevido o lançamento vez que os valores pagos foram regularmente escriturados e houve emissão de nota fiscal. Trazem o mesmo argumento já mencionado na impugnação ao auto de infração relativo ao ano 2011 e mencionado pela autoridade fiscal.

35. Como já visto, a norma prevê a incidência de IRRF sobre valores pagos a beneficiário identificado sem a comprovação da causa destes ainda que estejam devidamente contabilizados. Logo, a alegação de regular escrituração cai por terra.

**36. Relativamente à alegação de que as supostas operações estavam amparadas por notas fiscais, trata-se de argumento sem alicerce probatório, vez que, não obstante intimados, tanto o contribuinte quanto o "prestador de serviço" não apresentaram tais documentos.**

**37. Ademais, ainda que as notas tivessem sido trazidas aos autos, há que se considerar que estas, por si só, não são provas suficientes da efetiva prestação do serviço. Conforme visto, além das notas fiscais, o contribuinte e o "prestador de serviço" foram intimados a apresentar o contrato firmado, bem assim a detalhar os serviços prestados, informando individualmente os empregados da Cine Foto que desenvolveram cada etapa do serviço e apresentando as imagens adquiridas em forma digital; mas não atenderam às intimações.**

38. Em que pese a falta de colaboração e interesse do contribuinte em comprovar a efetividade das operações escrituradas, a autoridade fiscal, aprofundando a investigação e, por conseguinte, garantindo ao contribuinte a ampla defesa, analisou as alegações trazidas em impugnação a lançamento de IRRF relativo ao ano-calendário 2011 (envolvendo o mesmo "prestador de serviço"), lavrado em outro processo, que afirmavam que (i) a Cine Foto teria sido contratada para a realização de serviço de produção de documentários sobre o período do governo Lula em virtude do seu sócio Ricardo Stuckert ser fotógrafo oficial da presidência e ter um amplo material (fotos e vídeos) referente ao presidente, que (ii) havia sido preparada a produção de uma série de filmes (inclusive para distribuição em jornais) sob a coordenação de Ricardo Stuckert e da Casablanca Filmes (outra prestadora de serviços ao contribuinte), que (iii) esses filmes seriam distribuídos posteriormente pela Editora Gol em função de sua expertise na área de distribuição de filmes em jornais, e que (iv) Ricardo Stuckert trabalhou em outros projetos para a Editora Gol como coberturas fotográficas em eventos da Aner e da ANJ; E, já que naquela oportunidade o contribuinte não apresentou qualquer prova dessas afirmações, intimou a Editora Gol a apresentar contratos, como também as imagens adquiridas, os filmes e documentários que alegou ter produzido a partir das imagens, e as fotos adquiridas relativamente aos eventos mencionados.

**39. Em relação aos contratos, o fiscalizado alegou que ainda não estavam disponibilizados, o que não tem sentido algum, já que deveriam, por óbvio, estar em poder da empresa.**

**40. No que se refere às imagens/vídeos que teriam sido adquiridos do acervo de Ricardo Stuckert, o contribuinte não fez qualquer menção aos mesmos em sua resposta à intimação. Se o DVD apresentado foi baseado nessas imagens/vídeos, nada mais natural que essas estivessem em poder da Editora Gol.**

**41. Quanto ao filme, apresentou um DVD contendo o vídeo intitulado "Retrospectiva do Governo", com base no qual a autoridade fiscal fez as seguintes verificações: (i) trata de propaganda política do governo Lula, o que está explícito no título do filme; (ii) não existe menção à Editora Gol, a Ricardo Struckert ou à Cine Foto; (iii) não há nada relacionado às coberturas fotográficas dos eventos promovidos pela Aner e pela ANJ.**

42. Tais constatações não foram atacadas pelos impugnantes, que se limitaram a repetir as alegações presentes na impugnação ao outro lançamento, sem trazer qualquer esclarecimento adicional ou prova.

43. **Em que pese as constatações feitas serem suficientes, a meu ver, para desqualificar o DVD apresentado como prova da prestação dos serviços, a autoridade fiscal intimou novamente a Editora Gol a comprovar a participação de Ricardo Struckert na elaboração do citado DVD e que o material foi produzido pela editora (conforme alegado na impugnação antes referida), bem assim a comprovar a distribuição deste DVD, com esclarecimento por escrito se auferiu receita com a eventual comercialização do DVD. Além disso, tendo em vista a natureza do DVD apresentado, foi solicitado esclarecimento quanto ao motivo de ter pago estas despesas de propaganda política.**

44. **O sujeito passivo limitou-se a informar que o trabalho permanece em execução, ou seja, não foi finalizado, o que se contrapõe a tudo o que foi alegado anteriormente. Se o trabalho não foi concluído, não há filme, e se não há filme, por corolário, não houve a prestação do serviço supostamente contratado, e o DVD apresentado não é o resultado do trabalho efetuado a partir de fotos e vídeos adquiridos da Cine Foto.**

45. **Cabe destacar, por fim, que mesmo diante da acusação fiscal representada pela autuação, lavrada após diversas intimações e questionamentos elaborados pela autoridade fiscal, que rechaçou o único elemento probatório trazido pelo contribuinte durante o procedimento fiscal (o DVD), a Editora Gol não trouxe qualquer outro documento probatório em fase de impugnação (contrato, mensagens eletrônicas trocadas com o suposto prestador de serviços, fotos e vídeos adquiridos, etc.), repetindo, inclusive, os mesmos argumentos presentes na impugnação ao lançamento referente ao ano-calendário 2011, os quais foram objeto de intimação fiscal para apresentação de provas e esclarecimentos durante o procedimento de fiscalização. Tal fato reforça ainda mais a conclusão de que os valores pagos à Cine Foto não correspondem a serviços prestados.**

46. **Então, ante o exposto, há que se considerar que as arguições presentes na impugnação ora apreciada não se sustentam, visto que há nos autos elementos suficientes para comprovar que, de fato, a causa atribuída aos pagamentos (remuneração pela prestação de serviços) não se acha comprovada e que, em lugar disso, houve um conluio entre os envolvidos que resultou na transferência de recursos não justificada para o beneficiário dos pagamentos.**

#### **Gamecorp S.A.**

47. Relativamente a esta empresa a autoridade fiscal apurou os fatos e fez as considerações a seguir detalhados, todos devidamente documentados nos autos:

47.1. O sócio da Editora Gol, Sr. Jonas Suassuna tem interesse nas duas pontas da transação. Isto porque é sócio da empresa BR4 Participações, que por sua vez é a maior acionista da empresa Gamecorp, "prestadora do serviço" e beneficiária dos pagamentos;

47.2. A empresa Gamecorp e a Editora Gol foram intimadas (fls. 1104 a 1105 - TIF 04, e fls. 1168 a 1172 - TIF 25, item 05, respectivamente) a apresentar todos os contratos, notas fiscais e comprovantes bancários dos pagamentos efetuados, associando de forma expressa à nota fiscal, e, em caso de não existir contrato, definir por escrito quais os serviços prestados, informando individualmente os empregados da Gamecorp que desenvolveram cada etapa do serviço prestado (nome e CPF), indicando formação acadêmica e experiência de cada um deles, apresentando documentos que comprovem a efetiva prestação dos serviços, tais como orçamentos, relatórios de atividades, medições da execução do serviço, reembolsos de despesas com seus comprovantes, mensagens eletrônicas trocadas e outros elementos;

47.3. Em resposta, a Gamecorp informou que não foi celebrado contrato, e apresentou, como prova do serviço, cópia da nota fiscal nº 490, cópia do extrato bancário, uma relação das atividades realizadas e a equipe que trabalhou na produção dos vídeos de Aula Dentista Fácil, bem assim dois DVDs (sem arquivos inseridos) (fls. 1087 a 1091). Já a Editora Gol apresentou alguns documentos: cópia da mesma nota fiscal, planilha de custos, planilha de distribuição horária e diárias de palestrantes, mensagem eletrônica, memorando de modelo de negócio, e um contrato não assinado entre si e a empresa Dentista Fácil Sistemas de Informação Ltda (fls. 1095 a 1097, 960 a 973);

47.4. A informação apresentada pela Gamecorp quanto à equipe que trabalhou nos citados vídeos, e a partir das GFIPs apresentadas por esta empresa, que conduzem à conclusão de que ela possuía recursos humanos com a capacitação necessária para prestar os serviços alegados;

47.5. A planilha de custos apresentada pela Editora Gol indica um total de R\$ 108.300,00, o dobro do pagamento em análise (R\$ 54.150,00). Não há nada no documento que faça referência à Gamecorp, em que pese as atividades listadas pressuporem a participação de profissionais de captação, edição, finalização e direção de imagens, e a empresa possuir a mão de obra capacitada necessária;

47.6. No corpo da nota fiscal apresentada está descrito que se trata da 1ª parcela da produção dos vídeos "Aulas Dentista Fácil", no valor de R\$ 54.150,00, ratificando o montante total indicado na planilha de custos. Em vista disso, a Editora Gol e a Gamecorp foram intimadas (TIF 27, item 01, fls. 1210 a 1212; e TIF 07, item 01, fls. 1106 a 1107, respectivamente) a apresentar a nota fiscal referente à 2ª parcela e o respectivo comprovante de pagamento (R\$ 54.150,00), e, caso não ocorrido o pagamento, esclarecer o motivo e comprová-lo com documentos;

47.7. A Editora Gol informou que a 2ª parcela não foi paga porque o serviço não foi prestado (fls. 1098 e 1099). Já a Gamecorp se limitou a informar que o projeto foi descontinuado, não tendo sido feito o segundo pagamento, sem justificar ou comprovar o motivo (fls. 958 e 959). Como a forma de pagamento seria de 50% na assinatura do contrato e 50% no encerramento, e já que este último não existiu, tal fato ratifica que não houve prestação do serviço, ou, no mínimo, que não foi terminado;

47.8. Na planilha de distribuição horária e diárias de palestrantes não há menção à Gamecorp ou à Editora Gol. Na planilha de custo antes mencionada consta apenas despesa associada à direção da captação de imagens relacionada a estas 35 horas de palestras, sem menção aos palestrantes. Em vista disso, a Editora Gol e a Gamecorp foram intimadas a apresentarem recibos de pagamento e a respectiva movimentação financeira relacionada às diárias pagas aos palestrantes dos vídeos "Aulas Dentista Fácil" produzidos pela Gamecorp, bem assim as respectivas imagens (TIF 27, itens 02 e 03, fls. 1210 a 1212; e TIF 07, itens 02 e 03, fls. 1106 a 1107);

47.9. Em resposta, a Gamecorp ratifica os indícios de que os pagamentos das diárias pagas aos palestrantes dos vídeos ficaram a cargo da Editora Gol, informando não serem obrigação da Gamecorp (fls. 958 e 959);

47.10. Já a Editora Gol informa que também não era responsável pelo pagamento das diárias dos palestrantes, não possuindo recibos ou comprovantes a apresentar, em conflito com a resposta da Gamecorp (fls. 1098 e 1099). Inclusive, na mensagem eletrônica apresentada anteriormente, há a informação de que as passagens aéreas dos palestrantes seriam pagas pela Editora Gol, indicando que as despesas relativas aos palestrantes ficariam a cargo dessa empresa. Nem mesmo essas despesas essenciais na execução do serviço alegadamente prestado foram comprovadas pelas duas empresas, as quais se eximiram desta responsabilidade;

47.11. Adicionalmente, em resposta ao TIF 27, a Editora Gol apresentou 58 (cinquenta e oito) fitas DAT e DVDs com diversos filmes, informando se tratar de material relacionado ao projeto Dentista Fácil.

47.12. Contudo, tais fitas são as mesmas que foram apresentadas em atendimento ao TIF 10 (item 05), associado à proposta de trabalho feita pela empresa PDI Processamento Digital à Editora Gol para desenvolvimento de campanha publicitária com base na captação de imagens, edição, pós-produção e masterização em diversas mídias de palestras realizadas no Rio de Janeiro de 13 a 16 de junho de 2012 pela Sociedade de Cardiologia do Rio de Janeiro (Socerj);

47.13. Examinando os DVDs apresentados, constata-se que também este material se refere a pessoas e temas que não têm relação com o que se alega ter sido o serviço de palestras na área odontológica. Referem-se, em realidade, ao mesmo curso ministrado pela Socerj em julho de 2012, tendo os seguintes temas e profissionais: Insuficiência Cardíaca (Ana Luiza Ferreira Sales), Cardiopatia e Gravidez (Ana Patrícia Nunes Oliveira), Emergência Cardiovascular (Hugo Tannus Furtado de Mendonça Filho), Hipertensão arterial (Andréa Araújo Brandão), etc, nenhum deles relacionados a odontologia e com nenhum dos palestrantes coincidindo com a relação apresentada na planilha de distribuição e diárias antes mencionada;

47.14. A mensagem eletrônica apresentada foi realizada entre uma pessoa identificada como BI Rodrigues, com endereço eletrônico pertencente à empresa PLAY TV (nome de fantasia da Gamecorp), e outras pessoas, entre elas o Sr. Marcos Adriano Veiga, que é empregado da Gamecorp. A mensagem é datada de 31/10/2012, duas semanas antes da emissão da nota fiscal, e informa que houve uma reunião na PLAY TV (Gamecorp) onde ficou acertado que esta prestaria serviços à Editora Gol, com intermediação de Kalil Bittar. É mencionado que as captações feitas com duas professoras até o momento são apenas o piloto e, se aprovadas, passam a valer como as primeiras aulas. A forma de pagamento descrita é de 50% na assinatura do contrato e 50% no encerramento do trabalho (pagamento que não ocorreu);

47.15. A Gamecorp foi intimada a esclarecer quem é BI Rodrigues, com indicação de CPF, nome completo e tipo de vínculo, apresentando, se fosse o caso, a ficha de registro de empregados (TIF 07, item 04, fls. 1106 e 1107). Em resposta, alegou que Bi Rodrigues é sócio de uma pessoa jurídica que prestou os serviços em análise. Restou evidenciado que os serviços não seriam prestados pela Gamecorp, mas sim por uma empresa terceirizada;

47.16. O outro documento apresentado em resposta ao TIF 25, antes mencionado, foi uma espécie de memorando acerca de um modelo de negócios, onde a empresa Dentista Fácil Sistemas de Informação Ltda propõe que o sujeito passivo participe da empresa, adquirindo 50% de suas cotas, a fim de produzirem em conjunto material didático na área de odontologia. Foi apresentado também um contrato de parceria comercial entre essa empresa e o sujeito passivo (não assinado). A partir desses documentos, a Editora Gol foi intimada a esclarecer e comprovar com documentos se a referida parceria se concretizou, bem assim a apresentar eventuais receitas advindas da parceria e determinar qual foi a participação da Gamecorp nos materiais produzidos (TIF 27, item 04, fls. 1210 a 1212);

47.17. Em resposta (fls. 1098 e 1099), o sujeito passivo informa que o projeto foi cancelado sem que tenha sido auferida qualquer receita.

48. Os impugnantes discorrem que o próprio Relatório Fiscal (parágrafo 2.1.7) reconhece que foi apresentada a nota fiscal da prestação do serviço, além do que uma relação de atividades e o conteúdo do material produzido. Consideram que tais documentos são a prova cabal de que houve produção e entrega do material.

**49. No que se refere à nota fiscal apresentada, conforme já mencionado neste voto, este documento fiscal, por si só, não é prova suficiente da efetiva prestação do serviço, ademais quando a idoneidade é duvidosa ante os fatos apurados. Por outro lado, não obstante não ter sido**

apresentado o contrato de prestação de serviço, tanto o sujeito passivo quanto o "prestador do serviço" entregaram alguns outros documentos quando intimados durante o procedimento fiscal, os quais foram apreciados por este julgador. Diferentemente do defendido pelos impugnantes, entendendo que tais documentos não se prestam para a comprovação da prestação do serviço alegado, mas, ao contrário, demonstram que o mesmo não ocorreu. Senão, vejamos:

49.1. Na tentativa de justificar a falta de pagamento do que seria uma segunda parcela do "serviço contratado", a Editora Gol informou, em duas oportunidades na mesma resposta ao TIF 27, que o "serviço não foi prestado" e que "o projeto foi cancelado". A meu ver, uma indicação clara e direta de que o serviço não ocorreu, e que o pagamento de R\$ 54.150,00 decorreu de outra causa não identificada;

49.2. Na planilha de custos apresentada, que a meu ver nada mais é que uma listagem de supostos gastos, não há qualquer referência ao tipo de serviço prestado, ao cliente ou ao prestador do serviço, o que a desqualifica como prova válida. Também o documento denominado pela autoridade fiscal de planilha de distribuição horária e diárias se encontra na mesma situação, sem qualquer indicação do sujeito passivo ou do prestador de serviço, não tendo valor probatório (novamente, a meu ver, um simples documento com relação de profissionais palestrantes, do local da palestra, a duração da palestra e a quantidade de diárias);

Custos		Distribuição Horária por Ministrante – Uruariz	
<b>Equipe/equipamentos</b>		Renata Jorge (Rio de Janeiro)	1:00h – 1 dia (meio período)
Captação – 19 diárias de estúdio	R\$ 22.800,00 – (Play TV)	César Campagnoli (Ponta Grossa)	0:20h – 1 dia (meio período)
Edição – 2' 0 horas/vídeo	R\$ 42.000,00 – (Play TV)	Edwige Garcia (Ponta Grossa)	2:30h – 1 dia (dois períodos)
Finalização/captação/diárias	R\$ 7.000,00 – (Play TV)	Debora Russo (Curitiba)	4:30h – 2 dias (dois períodos cada)
Editor/Computação/gráficos	R\$ 3.500,00 – (Play TV)	Jefferson Duppe (Ponta Grossa)	4:00h – 2 dias (dois períodos cada)
Direção – pacote para 35 horas áudio	R\$ 9.500,00 – (Fresca)	Roseangela P. de Castro (Ponta Grossa)	1:30h – 1 dia (meio período)
<b>Subtotal</b>	<b>R\$ 84.800,00</b>	Katlin Maia (Rio de Janeiro)	7:00h – 3 dias (dois períodos cada)
<b>Despesas extras</b>		Doriana Galo (Curitiba)	4:30h – 2 dias (dois períodos cada)
Freelancers (Cineg./Editor)	R\$ 20.000,00	Ana Cristine Kowalik (Ponta Grossa)	4:00h – 2 dias (dois períodos cada)
Transporte	R\$ 2.000,00	Sinderson Divardin (Ponta Grossa)	4:00h – 2 dias (dois períodos cada)
Alimentação	R\$ 1.500,00	Olga Czaluński Costa (Ponta Grossa)	1:00h – 1 dia (meio período)
<b>Subtotal</b>	<b>R\$ 23.500,00</b>	Eduardo Campagnoli (Ponta Grossa)	0:30h – 1 dia (meio período)
<b>Total Geral</b>	<b>R\$ 108.300,00</b>	<b>Totais: 12 pessoas - 35 horas – 19 dias</b>	
		<b>Quem já gravou:</b>	
		Profs. Drs. Renata Rache Jorge	
		Dr. em Odontologia Social	
		UFF	
		Profs. Drs. Marcia Rendeiro	
		PHD/Saúde Pública	
		ENSP/Fiocruz	

49.3. Na planilha de custo antes mencionada consta apenas despesa associada à direção da captação de imagens relacionada a essas 35 horas de palestras indicadas na planilha de distribuição horária e diárias, sem menção aos palestrantes e ao pagamento das diárias e passagens aéreas. Ou seja, a partir de tais planilhas poder-se-ia concluir que os gastos relativos aos palestrantes não seriam pagos pela Editora Gol, o que é incompatível com a mensagem eletrônica apresentada, onde consta que as custas das passagens seriam da Editora Gol, bem assim com a resposta da Gamecorp ("prestadora do serviço") à intimação a ela direcionada, onde afirmou que não pagou as diárias dos palestrantes, vez que "somente foi contratada para fazer a captação de imagens e edição". Intimada, a Editora Gol afirmou que não era responsável pelo pagamento das despesas relativas aos palestrantes, contrapondo-se ao informado pela Gamecorp. Então, afinal, quem pagou as despesas dos profissionais cujas palestras comporiam o vídeo "Aulas Dentista Fácil", objeto do serviço supostamente contratado? Os palestrantes trabalharam de graça? Ou melhor, pagaram para trabalhar?

49.4. As fitas DAT apresentadas pelo sujeito passivo como prova do serviço referem-se a palestras ministradas no Rio de Janeiro pela Sociedade de Cardiologia durante 4 (quatro) dias, sendo que a nota fiscal e a planilha de distribuição horária apresentada indicam que as palestras teriam ocorrido também em Ponta Grossa e Curitiba, teriam durado 19 dias e seriam prestadas na área de

odontologia. Já os DVDs apresentados, conforme relatado pela autoridade fiscal não se referem a área odontológica, mas sim à área cardiológica, além do que correspondem a cursos ministrados em julho de 2012 no Rio de Janeiro (data distinta das fitas DAT) por outros profissionais que não constam listados na planilha de distribuição horária apresentada. Tais fitas e DVDs foram os mesmos apresentados pelo contribuinte para justificar serviços objeto de apreciação em outro processo, relativamente a outro prestador de serviço. Além disso, caso essas fitas e DVDs se referissem ao serviço alegado (o que claramente não é o caso, como dito), ter-se-ia que considerar que o trabalho teria sido concluído, o que é conflitante com a afirmação prestada pelo sujeito passivo de que o serviço não foi prestado, e com o fato de que houve apenas o pagamento da "1ª parcela";

49.5. Por fim, foram apresentados um contrato de parceria comercial entre o sujeito passivo e a empresa Dentista Fácil Sistemas de Informação Ltda. (sem assinatura, e, pois, sem valor probatório), bem assim um documento dessa empresa relativo a modelo de negócios, onde é proposto ao sujeito passivo participar da empresa, mediante aquisição de cotas, para produção de material na área didática de odontologia (área do suposto serviço encomendado para o qual foi feito o pagamento ora analisado), os quais, se considerados juntamente com esclarecimentos prestados pela Gamecorp, que afirmou que os serviços teriam sido prestados por uma empresa terceirizada, indicam que a empresa prestadora do serviço alegado, caso existente, seria a Dentista Fácil Sistemas e não a Gamecorp;

49.6. Em vista disso, a Editora Gol foi intimada a se pronunciar, para esclarecer se a referida parceria se concretizou, se auferiu receita desta parceria e qual o papel efetivo da Gamecorp no material porventura produzido; e respondeu que a Gamecorp era a prestadora do serviço, mas que o serviço fora cancelado, e que caberia à Gamecorp esclarecer seu papel no projeto por ser a instituição mais indicada para tanto. Ou seja, contradisse os próprios documentos por ela apresentados e ainda procurou se eximir de explicar como teria transcorrido a prestação do serviço.

50. Assim, diante das considerações acima entendo que as arguições trazidas não se sustentam, visto que há nos autos elementos suficientes para comprovar que, de fato, a causa atribuída aos pagamentos (remuneração pela prestação de serviços) não se acha comprovada e que, em lugar disso, houve um conluio entre os envolvidos que resultou na transferência de recursos não justificada para o beneficiário dos pagamentos, que, por sinal, conforme apurado pela autoridade fiscal, é empresa ligada ao Sr. Jonas Suassuna, sócio do contribuinte (Sr. Jonas Suassuna é sócio da empresa BR4 Participações, que por sua vez é a maior acionista da empresa Gamecorp).

#### X do Saber Soluções em Treinamento Ltda

51. Relativamente a esta empresa a autoridade fiscal apurou os fatos e fez as considerações a seguir detalhadas, todos devidamente documentados nos autos:

51.1. Cotejando os valores das notas fiscais emitidas por X do Saber com os pagamentos feitos pelo sujeito passivo registrados na contabilidade (contas nºs 423100017 e 421300001) e com a movimentação financeira, foi encontrada apenas uma divergência, no valor de R\$ 3.000,00, pago à X do Saber em 04/03/2013 em sua conta 138405, agência 4076, do banco 341, o qual foi registrado na contabilidade como tendo sido uma doação ao Instituto de Caridade São Cipriano (vide planilhas às fls. 1071 a 1073). Não houve retenção de tributos sobre os valores brutos das notas fiscais;

51.2. Em vista disso, a Editora Gol foi intimada (TIF 26, item 02, fls. 1203 a 1208) a apresentar a documentação suporte do registro contábil relativo à doação, e esclarecer e comprovar com documentos o motivo de ter sido registrado um pagamento feito à X do Saber como tendo sido uma

doação ao Instituto de Caridade São Cipriano, determinando o CNPJ desta instituição, e definir o motivo de tal pagamento, apresentar a nota fiscal e contratos associados e comprovar a efetiva prestação de serviço associada. Esta intimação não foi atendida, tendo sido renovada no TIF 27, item 05, fls.1210 a 1212, também sem atendimento;

51.3. Assim, haja vista a esquivia do sujeito passivo em justificar tal fato, e já que há prova documental do destinatário final do recurso, considera-se que houve pagamento à empresa X do Saber dissimulado na forma de doação ao Instituto de Caridade São Cipriano;

51.4. Examinando o contrato social da X Saber e os dados constantes nos cadastros da Receita Federal (fls. 88 a 92 e 1084 a 1085), constata-se que a única sócia é a Sra. Elizabeth Rodrigues Vaz Pinto, CPF 664.302.677-68, que a empresa foi aberta em 05/07/2012 e baixada em 03/08/2015, e que o domicílio tributário dessa empresa é a residência da sócia. Essa pessoa física foi empregada da empresa Rio Sport Center, da qual Cláudia Bueri é sócia (a qual também é sócia da empresa Log Consultoria Editora e MARKeting Ltda), e teve toda sua vida profissional desenvolvida na área de moda, sem qualquer relação com a área de treinamentos (objeto social da X do Saber e atividade do código CNAE declarado) ou mesmo comunicação (atividade indicada nas notas fiscais) (vide docs. às fls. 45 a 48 e 194 a 196);

51.5. Em suas DIRPFs, Elizabeth Rodrigues informa ter recebido distribuição de lucros isenta de tributação da empresa X do Saber no total de R\$ 115.539,99 em 2012 (67% da receita auferida pela empresa), R\$ 413747,23 em 2013 (85% da receita auferida pela empresa) e R\$ 174.434,21 em 2014 (75% da receita auferida pela empresa);

51.6. Examinando a DIPJ AC 2012 apresentada pela X do Saber, constata-se que o responsável pela sua elaboração é a mesma pessoa que faz as DIPJ do sujeito passivo, Sr. Bartholomeu Nascentes Cabral, que é sócio da empresa BNC, que presta serviços de contabilidade ao prestador e ao tomador de serviços, além da empresa Log Consultoria. A receita total auferida em 2012 declarada por X do Saber foi de R\$ 170.578,09, com retenções efetuadas pela empresa Instituto de Apoio e Gestão de Educação (não destacadas nas notas fiscais), sendo que Cláudia Bueri também é sócia desta;

51.7. Examinado a DIPJ AC 2013, constata-se que o responsável pela sua elaboração foi Regina Lúcia de Faria, contadora empregada da empresa BNC antes mencionada. A receita total auferida declarada foi de R\$ 489.928,14, mais uma vez com informação de retenções sofridas efetuadas pelo Instituto de Apoio e Gestão de Educação;

51.7 Examinando a DIPJ AC 2004 apresentada via SPED, constata-se que o responsável pela sua elaboração foi mais uma vez a empresa BNC. A receita total auferida declarada foi de R\$ 232.565,67, sem informações de retenções sofridas;

51.8. Pelas informações constantes nas DIPJs, somente foi possível identificar o Instituto de Apoio e Gestão e Educação como outra fonte de receita além da Editora Gol. Com isso, a receita fica integralmente restrita a empregas do Grupo Gol. Vale lembrar que, em depoimento prestado ao Ministério Público Federal, Jonas Suassuna (sócio da Editora Gol) informa que criou tal instituto para atender demanda da Fundação Roberto Marinho, que passou a exigir que seus licenciados (no caso a Editora Gol) possuíssem franquias sociais para realizar o lado pedagógico da operação (fls. 93 a 172, especificamente a página 38);

51.9. Em diligência junto ao Instituto, esta foi intimada a apresentar todos os contratos, notas fiscais, comprovantes bancários dos pagamentos feitos relacionados aos registros contábeis listados, associando os pagamentos expressamente às notas, como também definir os serviços prestados, informando individualmente o CPF e nome dos empregados envolvidos, indicando sua formação acadêmica e experiência profissional, e apresentar documentos que comprovem a efetiva prestação

dos serviços, tais como orçamentos, relatórios de atividades, medições de execução, reembolsos de despesas, *e-mails* trocados e outros elementos. Através do TIF 06, item 06, fls. 1131 a 1142, o sujeito passivo foi intimado a apresentar as mesmas informações e documentos;

51.10. Em atendimento às intimações foram apresentadas as notas fiscais às fls. 996 a 1065, permitindo a construção do conjunto das notas emitidas por X do Saber, comum a essas duas empresas do Grupo Gol (Instituto e Editora), conforme pode ser visto na planilha 6 à fl. 1071. Tais notas são sequenciais desde a criação da empresa em 07/2012 até 31/12/2004, O QUE COMPROVA que não há outra fonte de receita além destas empresas do Grupo Gol, evidenciando a dependência econômica da prestadora em relação ao referido grupo e, por conseguinte, indicando que a "prestadora" foi criada apenas para receber valores de empresas do Grupo Gol;

51.11. Não por acaso o Sr. Bartholomeu (sócio da empresa BNC, que presta serviços de contabilidade à X do Saber e à Editora Gol, além da empresa Log Consultoria) também presta serviços de contabilidade ao Instituto, empresa que também foi baixada (em 08/2015) e sempre ocupou domicílios tributários do sujeito passivo e possui como sócia apenas Cláudia Bueri, esposa de Jonas Suassuna, sócio da Editora Gol (vide fls. 976 a 978);

51.12. Estes fatos tornam evidente que a receita auferida por X do Saber tem origem em empresas do Grupo Gol, sendo o Instituto mais uma delas;

51.13. No corpo das notas fiscais consta que o serviço prestado é de comunicação, apesar de o CNAE da X do Saber não englobar tal atividade, mas sim a atividade descrita nas notas emitidas em face do Instituto: treinamento e capacitação. O objeto social da X do Saber descrito em seu contrato social (fls. 88 a 92) é de prestação de serviços de treinamento em geral, organização e planejamento de feiras, congressos e exposições, etc. Assim como a X do Saber, a empresa Log também "prestou" serviços de comunicação ao sujeito passivo;

51.14. A partir dessas notas e dos valores pagos e das planilhas elaboradas, constata-se que são sempre duas notas emitidas por mês, nos valores de R\$ 1.500,00 e R\$ 10.000,00, cada uma, da mesma forma observada com a prestadora Log Consultoria (empresa ligada). Os valores pagos à X do Saber são iguais em todo o período, com pagamentos em todos os meses de 12/2012 a 03/2014. Além disso, se iniciaram exatamente quando se encerraram os pagamentos feitos pela Editor Gol à Log;

51.15. A X do Saber apresentou sua primeira GFIP em 01/2013, e todas foram sempre sem empregados (fl. 974). Nos balanços patrimoniais de 2012 e 2013, constata-se que a empresa não possuía ativo imobilizado passível de ser utilizado na consecução de seu objeto social, indicando dependência estrutural em relação à Editora Gol (fls. 41 a 43);

51.16. Deve ser ressaltado que a prestadora dos serviços é representada pelos mesmos representantes do sujeito passivo, ratificando que na verdade é o sujeito passivo quem trata de todos os assuntos relacionados à "prestadora", tais como sua criação, emissão de notas fiscais, etc., indicando que a mesma existe apenas formalmente (fls. 1080 a 1083);

51.17. Não obstante a Editora Gol ter apresentado as notas fiscais em atendimento ao TIF 06, não apresentou os contratos ou qualquer documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços por parte da X do Saber ou mesmo por parte da pessoa física da sócia, visto que nem mesmo existiam equipamentos ou empregados que pudessem prestar os serviços;

51.18. Em vista disso e dos fatos apurados, foi novamente intimada (TIF 26 fls. 1203 a 1208 ) a (i) apresentar os esclarecimentos e documentos anteriormente solicitados no TIF 06 (exceção feita às notas fiscais) (item 03); a (ii) esclarecer e comprovar com documentos o motivo de haver dois pagamentos por mês em duas notas fiscais distintas no período de 12/2012 a 03/2014 (item 04); a

(iii) determinar e comprovar com documentos se houve e qual foi a participação de outras empresas ou pessoas físicas na prestação dos alegados serviços e quem efetuou o pagamento às mesmas (item 05); a (iv) esclarecer e comprovar com documentos em que local foram prestados os serviços, quais os equipamentos utilizados e a quem eles pertenciam (item 06); a (v) esclarecer qual a relação entre os serviços prestados pelas empresas Log e X do Saber, visto que ambas receberam os mesmos valores, da mesma forma, e, quando se encerram os pagamentos para a Log, se iniciam os pagamentos para a X do Saber (item 07); e a (vi) esclarecer e comprovar com documentos como a pessoa física Elizabeth, única sócia da X do Saber, com vida profissional exclusivamente construída como vendedora na área de vestuário, prestou serviços na área de treinamento e comunicação, sem ter conhecimento da matéria, bem assim a esclarecer qual a relação de Elizabeth com Cláudia Bueri, além do fato da mesma ter sido empregada da Rio Sport Center, da qual Cláudia é sócia (item 08). NÃO HOUVE RESPOSTA;

51.19. Os mesmos questionamentos constaram da intimação TIF feita à X do Saber 01 ( fls. 1117 a 1120, *onde os itens 04 e 05 da intimação acima, foram trocados de ordem, ficando como itens 05 e 04, respectivamente*), além de solicitação para esclarecer e comprovar com documentos quais os beneficiários finais dos valores recebidos, visto que os indícios são de que se trata de remuneração paga a pessoa física, sujeitos a incidência de imposto de renda na pessoa física (item 09);

51.20. A X do Saber não respondeu os itens 01 a 03 e 09, deixando, pois, de fazer a principal comprovação, qual seja, da efetiva prestação dos serviços pela pessoa jurídica, vez que não foram apresentadas quaisquer provas da prestação de serviço, nem mesmo contratos. Em resposta aos itens 04 a 08 (fls. 1100 a 1101), informou que: (item 04) não houve terceirização, evidenciando que o serviço, se existente, somente poderia ter sido prestado pela sócia Elizabeth; (item 05) não é possível esclarecer o fato de haver dois pagamentos por mês da mesma forma que a empresa Log, e que o trabalho realizado envolvia conferência de estoque e distribuição de livros; (item 06) os serviços foram prestados na Editora Gol, não demandando equipamento específico para sua realização, restando claro que o serviço prestado informado diverge tanto do objeto social (cursos e treinamentos) quando da descrição feita nas notas fiscais (comunicação); (item 07) não há relação entre ela e a Log, não esclarecendo, ao menos, o motivo de receber duas notas fiscais por mês, cujos valores se repetem mês a mês, o que é no mínimo estranho uma empresa não saber explicar o valor da nota que emite; (item 08) afirma que Elizabeth e Cláudia se conhecem a muito tempo;

51.21. Retornando às solicitações do TIF 06, em sua resposta a Editora Gol afirma que os serviços prestados pela X do Saber são de consultoria e comunicação para implantação de plataforma Nuvem de Livros, além de consultoria na área de produção gráfica. Portanto, as respostas do "prestador" e do "tomador" quanto ao "serviço prestado" divergem, assim como as descrições feitas no corpo das notas fiscais;

51.22. Voltando também à diligência realizada junto ao Instituto de Apoio e Gestão, empresa do Grupo Gol, esta afirma que os serviços prestados pela X do Saber se referem a "acompanhamento orçamentário da prestação de serviços do INSTITUTO para a FUNDAÇÃO ROBERTO MARINHO, elaborando relatório de projetos para cada fase" (fls. 975). Alega que a X do Saber funcionou como "estrutura externa de auditoria e controle dos custos de produção". Tal descrição diverge do que está descrito nas notas apresentadas, onde se lê que os serviços que teriam sido prestados ao Instituto eram de treinamento e capacitação em projetos. Informa também que não há contratos e mensagens eletrônicas que possam comprovar a efetividade da prestação dos serviços, mas apresenta relatórios simples assinados por Elizabeth (amostra à fl. 1086);

51.23. Ainda que os relatórios sejam muito simples e não contemplem os serviços alegados, não se pode negar que houve alguma prestação de serviço, mas que este foi prestado pela pessoa física da sócia.

51.24. Quanto à relação entre Elizabeth (sócia da X do Saber) e Cláudia Bueri, apesar dos indícios, não é possível afirmar de forma cabal que Cláudia Bueri é a real beneficiária dos valores pagos pela Editora Gol à empresa X do Saber. Houve a comprovação de prestação de serviço pela sócia Elizabeth para outra empresa do Grupo Gol (Instituto de Apoio e Gestão) mas não à Editora Gol;

51.25. As provas coletadas nos procedimentos de fiscalização e diligência levam à conclusão de que a Editora Gol efetuou pagamento por operação não comprovada, visto que não houve a prestação de serviços, seja por parte da pessoa jurídica, seja por parte da pessoa física sócia da X do Saber (Elizabeth);

52. Os impugnantes defendem que a própria fiscalização reconheceu que houve prestação do serviço (parágrafo 2.3.28 do Relatório Fiscal), mas, no entendimento desta, teria sido realizado pela sócia da pessoa jurídica e não por esta. Entendem que tal afirmação está eivada de suposições, demonstrando entendimento isolado da autoridade fiscal, uma vez que cumpriu com todos os seus deveres de registros contábeis e contratuais;

**53. Antes de analisar os fatos apurados pela autoridade fiscal para concluir se restou comprovada ou não a efetividade dos serviços correspondentes aos pagamentos realizados, cabe registrar não ter qualquer fundamento o único argumento trazido pelos impugnantes.**

**54. Isto porque o parágrafo 2.3.28 do Relatório Fiscal trata de serviços prestados pela X do Saber a outra empresa do Grupo Gol, qual seja, o Instituto de Apoio e Gestão e Educação. Não se refere, pois aos supostos serviços prestados pela X do Saber à Editora Gol, objeto do presente lançamento. Ou seja, em momento algum a autoridade fiscal reconheceu que houve prestação do serviço, ao contrário, conforme consta em mais de uma passagem do relatório, como por exemplo no parágrafo 2.3.33, afirmou categoricamente que não houve a prestação do serviço, tendo os pagamentos sido feitos com o único objetivo de beneficiar a sócia Elizabeth e/ou Cláudia Bueri (com que mantinha relação), esposa do sócio do sujeito passivo, mediante distribuição de lucros, sem contrapartida na forma de prestação de serviços:**

2.3.28. Ainda que os relatórios apresentados sejam muito simples e não contemplem todos os serviços alegadamente prestados, não se pode negar que houve alguma prestação de serviço, pela pessoa física da sócia, ao INSTITUTO. As justificativas apresentadas carecem de comprovação e coerência, indiciando que os pagamentos feitos por esta empresa do Grupo GOL não foram por serviços prestados por pessoa jurídica, mas sim pela sócia ELIZABETH.

2.3.33. As provas coletadas nos procedimentos de fiscalização e diligências levam à conclusão de que a EDITORA GOL efetuou pagamento por operação não comprovada, visto que não houve a prestação de serviços, seja por parte da pessoa jurídica ou por parte da pessoa física da sócia da "prestadora" X DO SABER. O pressuposto básico para reconhecimento de eventual vínculo empregatício não se confirmou, qual seja, a incontestada prestação do serviço. Tais pagamentos foram feitos com o intuito de beneficiar a sócia ELIZABETH RODRIGUES VAZ PINTO e/ou CLAUDIA BUERI, mas sem nenhuma contrapartida na forma de prestação de serviços por quaisquer destas pessoas à EDITORA GOL. Pelos trabalhos realizados pelas mesmas na outra empresa do Grupo GOL, o INSTITUTO DE APOIO E GESTAO E EDUCACAO, estas receberam pagamentos daquela empresa, direcionados às "prestadoras" de serviços X DO SABER e LOG, respectivamente. No tocante aos pagamentos feitos pelo sujeito passivo, as provas coletadas denotam que foram sem motivação, por operação não comprovada.

55. Quanto aos fatos levantados no procedimento fiscal, a meu ver restou evidente que a empresa X do Saber não prestou o serviço indicado nas notas fiscais, recebendo pagamentos sem causa comprovada. Senão vejamos:

55.1. Não obstante intimados e reintimados o sujeito passivo e a "prestadora de serviço", não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios da prestação dos serviços. O único documento carreado foram as notas fiscais emitidas, as quais, por si sós, não são provas suficientes da efetiva prestação do serviço. Conforme visto, a autoridade fiscal deu oportunidade aos intimados de comprovarem os serviços prestados por diversos meios, apresentando uma lista de documentos (não exaustiva) que em conjunto serviriam para alcançar esse intento, mas não foram apresentados.

55.2. O serviço indicado nas notas fiscais (simplesmente: "comunicação") não compõe o objeto social da empresa (cursos e treinamentos) e não tem correspondência com o CNAE constante do cadastro da empresa;

55.3. O fato de todas as notas fiscais terem sido emitidas em sequência exclusivamente para a Editora Gol e para o Instituto de Apoio e Gestão, ambas as empresas pertencentes ao Grupo Gol; juntamente com o fato de que os serviços de contabilidade para essas empresas e para a "prestadora de serviço" (X do Saber), como também para outra empresa do grupo (Log), ser a mesma (BNC e seus contadores); e com curto tempo de existência da X do Saber, indicam que essa foi criada exclusivamente para receber os valores de empresas do grupo gol, sem qualquer alicerce em serviços prestados;

55.4. A "prestadora do serviço" (X do Saber) não tinha pessoal, estrutura física (domicílio da única sócia) e equipamentos para prestar os serviços.

55.5. Os representantes da editora são os mesmos da X do saber, conforme procurações anexadas ao processo, o que demonstra claramente, juntamente com os demais fatos apurados (sem estabelecimento próprio, sem pessoal, sem equipamento, e outros, em especial, a relação intrincada entre as empresas e seus sócios), que na verdade é o sujeito passivo (Editora Gol), sob o comando de seu sócio Jonas Suassuna, quem tratava de todos os assuntos relacionados à "prestadora", tais como sua criação, emissão de notas, etc, indicando que a X do Saber existia apenas formalmente;

55.6. O serviço indicado nas notas era de comunicação, mas a X do Saber informou que atuou na conferência de estoque e distribuição de livros, o que não tem qualquer relação com a atividade indicada nas notas ou no contrato social. Além disso, a Editora Gol afirmou que o serviço era de consultoria e comunicação para implantação de plataforma Nuvem de Livros, além de consultoria na área de produção gráfica, o que diverge exponencialmente do serviço alegado pela "prestadora", do objeto social desta e do serviço indicado nas notas. Ou seja, ninguém sabe qual foi o serviço prestado...;

55.7. Como não houve terceirização (conforme informado pela X do Saber) e a empresa não tinha funcionários, se o serviço indicado na nota fiscal, ou o presente no objeto social da empresa, ou até o alegado pela Editora Gol tivesse sido realizado, a única pessoa a fazê-lo seria a própria sócia, que nunca atuou na área de comunicação, de treinamento ou de consultoria de implantação de plataforma de nuvem de livros e de consultoria na área de produção gráfica (ligada à área de informática), tendo experiência apenas como vendedora na área de moda. Não foi apresentado qualquer documento demonstrando sua formação ou expertise na área que seria do serviço prestado, ainda que as empresas tenham sido intimadas para tanto. Ao contrário, quando questionada, a X do Saber informou que sua sócia atuou como supervisora de lojas Mr. Cat e

Chifon (ou seja, chefe imediato dos vendedores) e como representante da Calvin Klein e Villa Romana, confirmando sua atuação na área comercial de roupas, seja como vendedora empregada, supervisora de vendedoras ou vendedora autônoma. Tais fatos indicam, por óbvio, que não haveria possibilidade de ter sido prestado tal serviço pela sócia;

55.8. No que se refere especificamente ao valor de R\$ 3.000,00 depositado na conta da X do Saber, mas que foi escriturado como doação ao Instituto de Caridade São Cipriano, e para o qual não foi apresentada nota fiscal respectiva, o sujeito passivo, devidamente intimado, não trouxe qualquer esclarecimento ou documento que explicasse tal inconsistência. Resta evidente que se trata de pagamento à X do Saber dissimulado na forma de doação ao Instituto de Caridade. Frise-se que os impugnantes não questionaram tal acusação especificamente.

56. Assim, diante das considerações acima entendo que as arguições trazidas não se sustentam, visto que há nos autos elementos suficientes para comprovar que, de fato, a causa atribuída aos pagamentos (remuneração pela prestação de serviços) não se acha comprovada e que, em lugar disso, houve um conluio entre os envolvidos que resultou na transferência de recursos não justificada para o beneficiário dos pagamentos.

#### Multa qualificada

57. Relativamente à multa de ofício aplicada de 150% sobre o IRRF apurado, os impugnantes entendem que as alegações de omissão dolosa e intuito de reduzir tributo não guardam sintonia com a verdade dos fatos. Discorrem que a fiscalização alegou ter havido intuito de sonegar com suposta "dissimulação de contratos, propostas, notas fiscais e registros contábeis" como sendo de pessoas jurídicas, quando se destinaram, no seu entender, a pagamento de empregados. Mas, nesse contexto, perguntam: qual seria o efetivo ganho de uma pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido em proceder desta forma, gerando aumento de sua base tributável e, conseqüentemente, gerando maior pagamento de tributos? Registra que a própria fiscalização comprovou a efetiva prestação de serviço de empresas como Coskin, Rocha Barbosa Representações, Log Consultoria Editora e Marketing Ltda., etc., as quais são empresas idôneas, que efetivamente atuam no ramo das atividades do impugnante, prestando os mesmos tipos de serviços para outros contratantes.

58. Ressaltam que a jurisprudência do Carf é firme no sentido de que deve ser analisado o intuito do contribuinte e somente quando se comprova que se buscava omitir ou dificultar a busca pela ocorrência do fato gerador é que se justifica o "agravamento". Citam o AC 9202-01.949, de 2012.

59. Defendem que a multa no percentual aplicado é confiscatória e abusiva, violando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Mencionam que STF firmou entendimento de que percentuais entre 20% e 30% são adequados à luz do princípio do não confisco (citam RE 523471 AgR/MG). Além disso, discorrem que o STF já admitiu, por unanimidade, a repercussão geral do RE 736.090/SC, tendo em vista o caráter inconstitucional dessa multa de 150%. Pedem, ao fim, a redução da multa a um patamar razoável.

60. A multa aplicada teve como fundamento o art. 44, inciso I, §1º da Lei nº 9430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

*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;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

61. Dispõe o dispositivo que a qualificação da multa é devida nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964:

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

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

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

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

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

62. No caso em análise, a autoridade fiscal constatou que os pagamentos feitos pela empresa autuada foram dissimulados nos registros contábeis como sendo destinados a pessoas jurídicas por prestações de serviços, quando, em realidade, estas não ocorreram. Inclusive, em relação a alguns "prestadores", foram apresentadas notas fiscais sem alicerce em operação real, visando com isso dar um caráter de autenticidade e efetividade aos pagamentos realizados, como se correspondessem à retribuição por serviços prestados.

63. Restou demonstrado que, de forma reiterada nos anos-calendário 2011 (processo 18088.720216/2017-94) a 2014, a Editora Gol e seus colaboradores ("prestadores de serviços") escrituraram e emitiram notas fiscais relativamente a serviços inexistentes, visando, com isso, justificar a realização de pagamentos, bem assim apresentaram esclarecimentos diversos durante o procedimento fiscal, objetivando manter a versão falaciosa da ocorrência desses serviços inexistentes, ratificando que tanto a Editora Gol como as "prestadores de serviços" agiram em conluio e de forma consciente para simular operações que de fato não aconteceram.

64. Com as operações forjadas, os sócios das "prestadoras de serviços" passaram a ter à sua disposição valores a receber de lucros isentos de tributação (distribuição de lucros) por serviços não prestados, ou seja, por lucros que efetivamente não existiram. Além de dar uma aparência de retribuição por serviços prestados a repasses em dinheiro, conseguiram escapar da tributação do imposto de renda nas pessoas físicas, a uma alíquota de 27,5%, submetendo-os a uma tributação mais vantajosa na pessoa jurídica na forma de lucro presumido (em um total de 9,45% - IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) e de ISS (5%, e que, conforme consta dos autos, não ocorreu em todos os pagamentos).

65. Assim, considero que estão presentes elementos que caracterizam o intuito doloso por parte do contribuinte e seus colaboradores visando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, de sua natureza ou circunstâncias materiais, das condições pessoais de contribuinte, bem assim modificar suas características essenciais, subsumindo-se perfeitamente à multa exasperada de 150%, tipificada art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

66. Em relação à alegação de que a própria fiscalização reconheceu estar comprovada a efetiva prestação de serviço de empresas como Coskin, Rocha Barbosa Representações, Log Consultoria Editora e Marketing Ltda., etc., esta não tem qualquer relevância na presente lide, vez que os pagamentos por serviços prestados por essas empresas não foram objeto do lançamento de IRRF ora guerreado.

67. No que se refere à alegação de inconstitucionalidade da multa de ofício aplicada, por considerarem o percentual aplicado (150%) confiscatório, cabe esclarecer que o administrador é um mero executor de normas não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade dessas. A análise de teses 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.*

68. Adicionalmente, 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:

*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.*

69. 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.*

Art. 116, III da Lei nº 8.112/90

*Art. 116. São deveres do servidor:*

*(...)*

*III - observar as normas legais e regulamentares;*

70. Inclusive, a Receita Federal já se posicionou quanto à alegação de inconstitucionalidade no Parecer Normativo CST nº 329, de 1970:

*Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.*

71. 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. Como, consoante visto, os percentuais das multas estão fixados em lei, e já que os respectivos dispositivos não foram declarados inconstitucionais ou ilegais, com efeito *vinculante*, até o presente momento, considero devida a sua aplicação.

72. Frise-se que, relativamente ao RE 736.090/SC, em 26/11/2015 apenas o houve o reconhecimento pelo STF da repercussão geral da matéria correspondente ao caráter confiscatório da multa qualificada aplicada de 150%; mas até o momento não houve julgamento do mérito (fls. 1326 a 1339).

#### **Multa Isolada/Juros Isolados**

73. No que concerne à multa isolada lançada, os impugnantes não contestam as razões de sua aplicação, limitando-se a alegar que o auto de infração impõe multa e juros isolados cumulados com multa de ofício, em flagrante descumprimento da Súmula nº 105 do Carf.

74. A multa e os juros isolados lançados decorreram de procedimento fiscal realizado nos autos do processo nº 10872.720404/2017-642, onde foram verificados pagamentos feitos pelo contribuinte a outras prestadoras de serviço (não as "prestadoras" tratadas no presente processo), os quais, na realidade, correspondiam a pagamentos de salários e outros valores a empregados não oferecidos à tributação, não tendo havido a devida retenção na fonte do imposto de renda. Já que a constatação da falta de retenção do IR foi feita após o encerramento do período de apuração, o destinatário da exigência do imposto passou a ser o contribuinte pessoa física, cabendo, contudo, serem exigidos da fonte pagadora (sujeito passivo) multa de ofício isolada (art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e art. 957 do RIR/99), no percentual de 75%, e os juros de mora isolados (art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996). Como no referido processo foram lançadas apenas as contribuições sociais patronais e de segurados, bem como as destinadas a outras entidades e fundos (FNDE/Salário Educação, Incra, SESC, Senac e Sebrae), a autoridade fiscal utilizou o presente processo para lançar a multa isolada e os juros isolados.

75. Evidente, pois, que a multa e os juros isolados aqui lançados não têm qualquer relação com a multa tratada na súmula referida pelos impugnantes, abaixo transcrita, vez que esta trata da multa isolada decorrente da falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, antecipações do IRPJ/CSLL devido no ajuste anual pela pessoa jurídica.

#### **Súmula CARF nº 105**

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

76. Assim, a alegação trazida é improcedente.

77. Adicionalmente, em que pese não constar no tópico das impugnações relativo à multa/juros isolados, mas sim no tópico correspondente à síntese dos fatos, os impugnantes discorrem que a multa isolada e os juros de mora foram aplicados em função da não retenção do IRRF referente aos pagamentos efetuados às empresas Gamecorp, Cine Foto e X do Saber.

12. Alega a fiscalização que as operações não foram comprovadas relativamente aos pagamentos por serviços celebrados com as empresas GAMECORP S.A.; CINE FOTO STUCKERT PRESS LTDA.; e X DO SABER SOLUÇÕES EM ENTRETENIMENTO LTDA. Foi aplicada multa isolada e juros de mora pela não retenção do IRRF referentes aos referidos pagamentos.

78. Está nítido o equívoco no entendimento dos impugnantes, vez que a multa e os juros isolados não incidiram sobre tais pagamentos, os quais foram objeto exclusivamente de lançamento de IRRF com multa qualificada no presente processo, mas sim sobre os pagamentos efetuados a outras empresas detalhadas no processo nº 10872.720404/2017-64 (Coskin Assessoria e Consultoria Empresarial, Dois B Representações, Gol Serviços de Editoração, Rocha e Barbosa Representações, etc.).

[...] (grifos nossos)

27. Acrescento com relação a multa qualificada, que toda esta engenharia está detalhada e minuciosamente retratada nos autos, não havendo necessidade de maiores digressões a respeito, posto que muito dela já consta do presente voto.

28. Nesse cenário, outra não poderá ser a conclusão, senão a de que houve dolo na prática das infrações, tendo em vista que os atos de emissão de notas fiscais inidôneas perduraram ao longo dos anos de 2012 a 2014, ou seja, foram praticados com habitualidade, descartando-se a ocorrência de erro eventual.

29. Outrossim, houve voluntariedade dos envolvidos e complexidade na dinâmica das execuções dos atos, na medida em que a emissão das notas, a contabilização dos fatos, os pagamentos efetuados e as justificativas apresentadas ao longo de todo o procedimento fiscal, no sentido de manter a versão falaciosa, demonstram e ratificam que tanto a contribuinte (EDITORA GOL LTDA.), quanto as empresas contratadas, praticaram os atos de forma consciente, em conjunto, simulando operações que de fato não aconteceram, conseqüentemente, os sócios das prestadoras de serviços passaram a ter à sua disposição valores a receber de lucros isentos de tributação, por serviços não prestados, ou seja, por lucros que efetivamente não existiram.

30. Sendo assim, praticaram atos que demonstram a presença do dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação, bem assim agiram em conluio com outras empresas, conforme descrito no artigo 71, incisos I e II, e artigo 73, ambos da Lei nº 4.502/1964, justificando a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, *in verbis*:

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

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

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

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

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

31. Com efeito, as condutas dos Recorrentes se amoldam, indubitavelmente, ao conceito de sonegação e conluio.

32. Presente, portanto, as condutas tipificadas na Lei nº 4.502/1964, cabível a qualificação da multa de ofício promovida pela Autoridade Fiscal, com fulcro no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/1996.

33. Todavia, no momento deste julgamento, a redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, naquilo que interessa ao caso discutido, tem outra configuração, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023, *in verbis*:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (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)

34. Com isso, em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, o percentual da multa qualificada deve ser reduzido de 150% (cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

35. Noutro giro, com relação aos documentos juntados ao Recurso Voluntário da contribuinte de fls. 1439/1543 (“*INSTRUMENTO DE CESSÃO DE USO DE ESTANDE E OUTRAS AVENÇAS*” (sem assinaturas), transferências, notas fiscais, extratos bancários, “*PROPOSTA DE CAPTAÇÃO DE IMAGENS E PRODUÇÃO FOTOGRAMA*” (sem assinaturas), crachá, matérias jornalísticas, portfólio, e-mails, “*INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO*” (sem assinaturas) e planilha de fluxo de caixa) em nada corroboram com as alegações da contribuinte, vez que tão somente demonstram que os pagamentos foram realizados, mas não comprovam as operações ou as suas causas.

36. Ora, a comprovação de que os pagamentos foram efetuados já consta dos autos, o que não se comprova é prestação dos serviços.

37. Para demonstrar a realização dos serviços, a contribuinte deveria ter juntado aos autos as “*Vídeos Aulas Dentista Fácil*”, os comprovantes de comercialização, as receitas auferidas com a venda destes DVDs, as fotos, vídeos (filmes) ou quaisquer imagens gravadas pelo profissional contratado (RICARDO HENRIQUE STUCKERT) para cobrir os eventos promovidos pela ANJ, Bienal do Livro do Rio de Janeiro e ANER, bem assim as DIRFs, DASNs etc. Porém, permaneceram inerte frente as dezenas de intimações da Autoridade Fiscal.

38. De outro lado, com relação aos argumentos trazidos na petição juntada aos autos no dia 25/03/2025, às fls. 2106/2113, também não assiste razão aos Recorrentes, vez que a Autoridade Fiscal discriminou de forma clara e precisa os fatos geradores da obrigação tributária no “Relatório Fiscal” de fls. 16/38, contendo 23 páginas, descrevendo claramente os motivos para autuação consistente no pagamento sem causa ou sem operação comprovada, bem assim apresentou os motivos para qualificação da multa de ofício e a imputação da sujeição passiva solidária ao sócio administrador de forma isolada da contribuinte, o senhor JONAS LEITE SUASSUNA FILHO.

39. Assim sendo, o trabalho de auditoria realizado neste feito não tem qualquer correlação com as ações judiciais mencionadas na referida petição, mas tão somente utilizou dos extratos bancários fornecidos pelo MPF, resultante da quebra do sigilo bancário e compartilhamento destas informações, porém como afirma a Autoridade Fiscal, no mesmo item “1.7.”, do Relatório Fiscal, citado pelos Recorrentes, que “(...) Em atendimento ao TIF 03, itens 07 e 08 (arquivo TIF em anexo), a movimentação financeira do sujeito passivo foi disponibilizada de forma espontânea pelo mesmo, e as instituições bancárias forneceram as informações solicitadas das contas correntes elencadas (arquivos AUT BANCOS, em anexo). (...)” – v. cf. fl. 17.

40. Ademais disso, aduz o Fisco que “(...) Os extratos recebidos foram validados com as Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF) apresentadas pelos bancos, sem que fossem identificadas divergências (...)” – v. cf. fl. 17.

41. Ou seja, apesar do Fisco ter utilizado os extratos bancários fornecidos pelo MPF, possuía a movimentação financeira do sujeito passivo, fornecida por ele mesmo, e os extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras.

42. Importante frisar ainda que este procedimento fiscal não se originou exclusivamente “nas provas ilícitas obtidas no bojo da operação lava-jato”, como alegaram os Recorrentes. Bem assim, esta arguição trata-se de notória inovação recursal, vez que não consta dos Recursos Voluntários da empresa EDITORA GOL LTDA. (contribuinte) de fls. 1415/1438, ou do responsável solidário JONAS LEITE SUASSUNA FILHO de fls. 1547/1575 (juntado novamente às fls. 1684/1712, 1821/1849 e 1958/1986), porquanto matéria preclusa nos termos do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

43. Por fim, quanto à alegação de violação ao princípio constitucional do não confisco, importante frisar o teor da Súmula CARF nº 2, de aplicação obrigatória pela primeira instância, pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento e pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal – v. cf. artigo 25, § 13, do Decreto nº

70.235/1972 (PAF) c/c artigo 123, § 4º, do Novo RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023) –, *in fine*:

**Súmula CARF nº 2**

**O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.**

44. Portanto, nego provimento aos Recursos Voluntários.

#### **DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIO ADMINISTRADOR**

45. O responsável solidário JONAS LEITE SUASSUNA FILHO afirmou, no capítulo denominado de “**A INCORRETA INCLUSÃO DO RECORRENTE COMO SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO**”, que “(...) Não é de hoje que a jurisprudência pacificou entendimento sobre a impossibilidade de inclusão do sócio no polo passivo da execução fiscal sem o atendimento dos requisitos do art. 135, caput, do CTN (...)” – v. cf. fl. 1550.

46. Acrescentou que “(...) no caso, vê-se que não houve sequer fundamento para inclusão do Recurso como sujeito passivo solidário, havendo apenas uma presunção de que, por ser o mesmo sócio administrador, teria havido omissão dolosa com o intuito de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social (...)” – v. cf. fl. 1551.

47. E concluiu asseverando que “(...) notório que a inclusão do Recorrente na presente autuação não é aparada pela legislação vigente, muito menos pela jurisprudência do CARF e do c. Tribunal Superior. Desta forma, resta comprovada ilegitimidade do Recorrente para figurar como sujeito passivo solidário nos processos administrativos em referência, visto que não há qualquer indício dos requisitos do art. 135, caput, do CTN, para sua manutenção, devendo ser excluído das autuações. (...)” – v. cf. fl. 1555.

48. Cabe salientar que o artigo 135, inciso III, do CTN determina que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, *in verbis*:

**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:**

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

49. Com efeito, para a caracterização da responsabilidade solidária é preciso a demonstração inequívoca e individualizada da conduta do sócio, que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

50. Desta forma, não admite-se a responsabilização genérica pela simples função de gestão que exerce na empresa, sendo exigido da Autoridade Fiscal que aponte e prove a conduta dolosa pessoal do administrador.

51. Da leitura do trecho do “*Relatório Fiscal*” abaixo transcrito, verifica-se a descrição pormenorizada dos atos praticados pelo pessoa física do senhor JONAS LEITE SUASSUNA FILHO (sócio administrador de forma isolada da contribuinte) com excesso de poder e contrário à lei – v. cf. fl. 37:

[...] **4. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA**

4.1. A sujeição passiva solidária de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica resta caracterizada quando da comprovação de atos por estes praticados que representem infração dolosa à lei, produzindo reflexos tributários.

4.2. Conforme mencionado neste Relatório Fiscal, **no presente procedimento restou comprovado o intuito de sonegar do sujeito passivo, com participação direta do sócio administrador da empresa, e de todas as empresas do Grupo GOL, JONAS LEITE SUASSUNA FILHO (CPF: 465.984.807-87). JONAS está ciente da aceitação das Notas Fiscais emitidas pelas “prestadoras” de serviço, está ciente da contabilização dissimulada dos fatos, autoriza diretamente os pagamentos efetuados e ajuda na elaboração das justificativas apresentadas ao longo de todo o procedimento fiscal, no sentido de manter as versões falaciosas visando ocultar a ocorrência do fato gerador.**

4.3. Além de ser o sócio administrador de forma isolada, é JONAS quem assina os termos de abertura e encerramento dos Livros Diário, assim como as Demonstrações Contábeis publicadas nos mesmos Livros Diários nº 13 a 15 de 2012 a 2014 (arquivo DIÁRIOS em anexo), nos quais constam os registros contábeis das despesas relacionadas aos pagamentos das operações não comprovadas; denotando sua ciência e intenção na prática dos atos.

4.4. Caracteriza-se a omissão dolosa praticada pelo sujeito passivo, com o evidente intuito de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante omissão do real motivo das despesas pagas por operação não comprovada (artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64).

4.5. Constam nos autos deste processo provas da prática de atos de liberalidade do sócio JONAS às custas da sociedade, entendidos como sendo aqueles que diminuem o patrimônio social sem que tragam qualquer benefício ou vantagem para a sociedade.

4.6. Foi lavrado o crédito tributário devido face ao contribuinte EDITORA GOL LTDA (CNPJ: 03.782.338/0001-30), tendo sido constituído o processo 10872-720.413/2017-55. Ante o exposto, fica caracterizada a sujeição passiva solidária relacionada a este crédito tributário, nos termos do art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), cuja ciência foi feita ao responsável JONAS SUASSUNA através do TIF 28 (arquivo TIF em anexo), e formalizada através do Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS) acompanhado do referido crédito tributário (arquivo TSPS JONAS anexo ao processo).

4.7. A pessoa física JONAS LEITE SUASSUNA FILHO consta nos contratos sociais como sócio administrador de forma isolada (arquivos CS EDITORA GOL 1 a 5, todos em anexo), sendo esta mais uma prova de sua responsabilidade tributária descrita no art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

[...]

52. Com efeito, restou amplamente demonstrada a individualização da conduta do sócio administrador (de forma isolada) que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

53. No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido asseverou – v. cf. fl. 1372:

[...] 85. Portanto, está claro que não basta o simples adimplemento da obrigação tributária, mas este deve decorrer de prática por parte do administrador a prática de condutas dolosas visando vantagens fiscais indevidas.

86. 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.*

**87. Na espécie, restou comprovado que o Sr. Jonas Suassuna, na condição de sócio administrador, (i) estava ciente da aceitação das notas fiscais emitidas pelos "prestadores de serviço", e (ii) da contabilização dissimulada dos fatos, sendo quem assinou os termos de abertura e encerramento dos Livros Diário, assim como as demonstrações contábeis publicadas nos mesmos Livros Diários nºs 13 a 15, de 2012 a 2014, nos quais constam os registros contábeis de despesas relacionadas a pagamentos de operações não comprovadas; e (iii) autorizou diretamente os pagamentos efetuados e (iv) ajudou na elaboração das justificativas apresentadas ao longo de todo o procedimento fiscal, no sentido de manter as versões falaciosas para ocultar a ocorrência do fato gerador.**

**88. Ao agir assim, sem o cuidado devido na gestão fiscal da sociedade, praticando atos ilícitos com intuito doloso de obter vantagens financeiras indevidas na quitação de tributos, há que se considerar ser devida a responsabilização solidária com a pessoa jurídica pelas obrigações tributárias decorrentes desses atos.**

[...]

54. Portanto, entendo que deve ser mantida a sujeição passiva solidária do senhor JONAS LEITE SUASSUNA FILHO, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

### **Dispositivo**

55. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço dos Recursos Voluntários e a eles **DOU PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de **(i)** rejeitar todas as preliminares, tendo em vista que o Auto de Infração é válido, não havendo que se falar em nulidades e/ou decadência (inteligência da Súmula CARF nº 114); **(ii)** manter integralmente os lançamentos; **(iii)** manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual para 100% (cem por cento), por força da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN; **(iv)** manter a responsabilidade solidária atribuída ao senhor JONAS LEITE SUASSUNA FILHO, com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN; e **(v)** afastar a alegação do caráter confiscatório da multa qualificada, conforme inteligência da Súmula CARF nº 2.

*(documento assinado digitalmente)*

**Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.**