



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720984/2020-54</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-002.044 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	ART & EDITORA JM LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

NULIDADES. INEXISTÊNCIA.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são as elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. DECADÊNCIA. MATÉRIA OBJETO DE SÚMULA.

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.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

PAGAMENTO SEM CAUSA. NATUREZA TRIBUTÁRIA.

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

PAGAMENTO SEM CAUSA. REFLEXOS NO BENEFICIÁRIO.

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

PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA.

Os pagamentos a beneficiários não identificados, ou a terceiros, quando não for comprovada a operação ou sua causa, sujeitam-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte.

MULTA DE OFÍCIO. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE EXIGÊNCIA FISCAL. CONCOMITÂNCIA.

O art. 61 da Lei nº 8.981/95 dispõe acerca da tributação sobre a renda exclusiva na fonte, não possuindo caráter punitivo. Assim, a exigência da multa de ofício proporcional não caracteriza bis in idem.

MULTA MAJORADA. DESCABIMENTO.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. Não restando comprovadas nos autos condutas que evidenciam o intuito de impedir o conhecimento da Autoridade Fazendária do fato gerador da obrigação principal tributária, é de se reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator; ii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação à exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, nos termos do voto vencedor; vencido o Conselheiro Jeferson Teodorovicz (Relator). Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz** – Relator

Assinado Digitalmente

**Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

Assinado Digitalmente

**Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho** – Redator designado

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

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efls. 73972/4034) interposto pelo contribuinte e recurso de ofício contra acórdão da DRJ, efls. 3887/3932, que julgou parcialmente procedente impugnação administrativa apresentadas pelo contribuinte (efl. 2416/2480), referente à autuação (efls.2333/2362), lastreado em TVF (efls.2307/2331) que constituiu créditos tributários de IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2013.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Impugnação apresentada pelo Contribuinte e Responsável Tributário contra o Auto de Infração, em desfavor da ART & EDITORA JM LTDA, para a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, ano-calendário 2015. O lançamento, no montante de R\$ 133.790.957,77, inclui:

<b>Principal</b>	<b>45.368.113,62</b>
<b>Juros (calculados até 12/2020)</b>	<b>20.370.674,26</b>
<b>Multa Proporcional – 150%</b>	<b>68.052.169,89</b>
<b>SOMA</b>	<b>133.790.957,77</b>

2. Foi atribuída responsabilidade passiva solidária à pessoa jurídica TRÊS CORAÇÕES COMÉRCIO DE PUBLICAÇÕES LTDA, CNPJ 00.597.491/0001-08, por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, art. 124, inciso II, Código Tributário Nacional – CTN). 3. A infração se encontra descrita no Auto de Infração do Imposto de Renda Retido na Fonte -IRRF, e Termo de Verificação Fiscal – TVF, e-fls. 2307 a 2332, como segue: (g.n.) 2.1 PAGAMENTO

SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s), contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s), tendo como enquadramento legal, principalmente, os arts. 674 e 675, do RIR/99. A alíquota do IRRF incidente é de 35% (trinta e cinco por cento), sendo a base de cálculo reajustada ao valor anterior à incidência do imposto (rendimento bruto). 4. Relata a Autoridade Tributária que o ponto de partida do procedimento fiscal foram as informações relativas às operações de vendas com cartão de crédito. Tendo em vista as respostas apresentadas às primeiras intimações, foi solicitado ao Contribuinte que apresentasse documentos hábeis e idôneos, dos valores efetivamente recebidos, com discriminação mensal, das receitas decorrentes destas vendas durante o ano-calendário 2015, bem como: Em se tratando de vendas e/ou intermediação de vendas de assinaturas de periódicos (revistas, livros, etc.), apresentar os contratos celebrados com as empresas responsáveis pelas publicações, onde fica demonstrado as obrigações da Art & Editora JM Ltda., a forma de recebimento em virtude das vendas, os repasses destes valores aos contratantes e as respectivas comissões auferidas pela prestação do serviço. 5. Atendidas essas Intimações, a Fiscalização verificou que a maior parte dos recursos foi utilizada para pagamentos e transferências para terceiros, o que demonstra nas planilhas XVIII e XIX anexas ao TVF:

PLANILHA XVII VALORES PAGOS / TRANSFERIDOS - BANCO BRADESCO - AGENCIA 55 / CONTA CORRENTE: 0686886-7							
ANO CALENDARIO 2015							
	A - PAGO MEDIANTE AUT. DBTP DEP CONTA	B - TRANSF CC PARA CC PJ TRES COMERCIO DE PUBLICACAO	C - TOTAL MENSAL (A + B)	D - PAGO MEDIANTE AUT DBTP TRES COM. DE PUBLICACAO	E - TRANSF CC PARA CC PJ TRES COM. DE PUBLICACAO	F - PAGO MEDIANTE AUT DBTP MESMA TITULARIDADE / OUTROS	G - TOTAL MENSAL (D + E + F)
JANEIRO	11.081.893,81		11.081.893,81	10.688.500,00		396.393,81	11.081.893,81
FEVEREIRO	9.459.921,68		9.459.921,68	9.098.000,00		361.921,68	9.459.921,68
MARÇO	4.773.212,95		4.773.212,95	4.327.000,00		446.212,95	4.773.212,95
ABRIL	10.668.135,36		10.668.135,36	10.335.800,00		332.335,36	10.668.135,36
MAIO	7.042.296,65		7.042.296,65	6.611.200,00		431.096,65	7.042.296,65
JUNHO	7.116.288,30		7.116.288,30	6.726.900,00		389.388,30	7.116.288,30
JULHO	7.880.237,95		7.880.237,95	7.122.400,00		857.837,95	7.880.237,95
AGOSTO	6.830.717,01		6.830.717,01	5.365.950,00		1.464.767,01	6.830.717,01
SETEMBRO	4.233.626,46	1.982.490,00	6.186.116,46	3.815.230,00	1.982.490,00	418.396,46	6.186.116,46
OUTUBRO	3.688.000,00	2.785.800,00	6.443.800,00	3.650.000,00	2.795.800,00	38.000,00	6.443.800,00
NOVEMBRO	2.340.845,80	2.789.800,00	5.140.745,80	2.300.000,00	2.799.800,00	40.945,80	5.140.745,80
DEZEMBRO	4.100.000,00	2.605.000,00	6.705.000,00	4.100.000,00	2.605.000,00		6.705.000,00
TOTAL ANUAL	78.315.275,97	10.113.000,00	88.428.365,97	74.141.980,00	10.113.000,00	4.173.295,97	88.428.365,97

PLANILHA VII - VALORES CONSOLIDADOS OPERAÇÕES COM CARTÕES CRÉDITO/DÉBITO - BANCOS SANTANDER / BRADESCO					
VALORES CONSOLIDADOS OPERAÇÕES COM CARTÃO CRÉDITO/DÉBITO / BANCO SANTANDER - AGÊNCIA 3690 - CONTA CORRENTE 13-006492-6					
ANO CALENDARIO 2015					
MESES	CARTÕES	LIBER OPER CESSÃO CRÉDITO	CESSÃO CRED C/CO OBRIGAÇÃO CARTÃO	ANTECIPAÇÃO RECEBÍVEIS CARTÃO	TOTAL MENSAL
JANEIRO	1.614.763,22	2.889.307,88		6.107.090,89	10.611.161,79
FEVEREIRO	1.888.363,45	3.468.052,36		3.951.867,91	9.108.303,70
MARÇO	1.351.229,82	1.225.936,45		1.864.298,77	4.441.464,84
ABRIL	1.456.900,72	2.417.471,42		5.585.993,89	9.440.366,03
MAIO	1.538.042,21	1.585.607,45		2.574.056,29	5.697.705,95
JUNHO	1.048.470,33	1.872.666,42		4.245.385,85	7.166.524,60
JULHO	1.195.855,06	2.002.684,84		3.541.112,06	6.739.651,96
AGOSTO	520.869,42	1.938.925,95		3.400.135,04	5.859.930,41
SETEMBRO	852.112,34	2.269.521,90			2.958.790,70
OUTUBRO	1.119.207,25	2.310.575,45			2.924.195,82
NOVEMBRO	1.139.675,68	2.107.074,95			1.987.505,63
DEZEMBRO	906.549,08	980.612,95			5.352.071,42
TOTAL ANUAL	14.431.959,26	25.088.440,02		31.249.941,40	13.222.533,57
TOTAL GERAL					83.992.874,25

VALORES CONSOLIDADOS OPERAÇÕES COM CARTÃO CRÉDITO/DÉBITO / BANCO BRADESCO - AGÊNCIA 55 / CONTA CORRENTE: 0686886-7			
ANO CALENDARIO 2015			
MESES	BRADESCO CARTÕES PAGFOR	BRADESCO CAR REC FORN PROV PAG	TOTAL MENSAL
JANEIRO	75.344,90		75.344,90
FEVEREIRO	72.253,12	611,70	72.864,82
MARÇO	71.347,95	8.425,35	79.773,30
ABRIL	111.316,91	9.381,45	120.700,38
MAIO	99.195,74	22.361,20	121.556,94
JUNHO	83.504,80	12.236,50	95.741,30
JULHO	107.023,04	9.613,55	116.636,59
AGOSTO	169.314,85	5.163,70	174.478,55
SETEMBRO	189.951,87	4.365,65	194.317,52
OUTUBRO	181.256,37	3.215,00	184.471,37
NOVEMBRO	24.232,04	2.690,00	26.922,04
DEZEMBRO		3.016,85	3.016,85
TOTAL ANUAL	1.184.743,69	81.081,15	1.265.824,74

6. Relativamente aos valores da coluna PGTO.MEDIANTE AUT.DBTP DEP.CONTA (R\$ 78.315.275,97) o Contribuinte foi intimado a identificar o(s) real(is)

beneficiário(s), apresentar os correspondentes documentos hábeis e idôneos, e informar o tratamento contábil utilizado nas operações. 7. Relativamente aos valores da coluna TRANSF CC PARA CC PJ TRÊS COMÉRCIO DE PUBLICAÇÃO (R\$ 10.113.090,00), foi intimado a esclarecer as razões das transferências, apresentando a documentação e descrevendo a rotina contábil nessas operações. 8. Da análise da documentação apresentada em atendimento às Intimações, foi verificado que os valores (à exceção dos valores transferidos entre contas de mesma titularidade do próprio Contribuinte - R\$ 4.173.295,97) foram creditados na conta corrente: 634.372-4, agência: 055-8, mantida no Banco Bradesco S/A, pela pessoa jurídica beneficiária: Três Comércio de Publicação Ltda. - CNPJ 00.597.491/0002-80, e registrados contabilmente no Livro Caixa na conta: Transferência de Numerário (2.1.5.01.58510). No mais: A documentação hábil e idônea que dariam subsídios aos pagamentos/transferências efetuados, a motivação das transações, os contratos com as empresas, a forma de recebimento e comissões auferidas em caso de prestação de serviço não foram disponibilizados, bem como nenhum esclarecimento foi prestado relativo aos documentos solicitados.

9. No prosseguimento da ação fiscal foram outras informações colhidas foram consideradas indicativas de vínculos de terceiros com o Contribuinte, tais como conexão na gestão das empresas, contador coincidente, similaridade nos endereços, vínculos de mandatários.

10. Consta: → “a Matriz da empresa Três Comércio de Publicações Ltda. - CNPJ 00.597.491/0001-08 tem como endereço cadastral Rod. Anhanguera Km 32,5 S/N - Conj. A – Sala 03 – Bairro Juqueri Mirim – Município Cajamar / SP – CEP 07750-020 e a responsável pela empresa: Catia Alzugaray – CPF 379.341.048-04 (sócio administrador)”; → “a filial Três Comércio de Publicações Ltda. - CNPJ 00.597.491/0002-80, está situada na Rua William Speers, 1212 – Bairro Lapa de Baixo – Município São Paulo / SP – CEP 05065-022”; → a empresa Art & Editora JM Ltda. - CNPJ 17.052.668/0001-85, a partir de 19/08/2019, passou a ter em seu quadro societário Catia Alzugaray – CPF 379.341.048-04 (também responsável pela empresa) e a empresa Três Edições Culturais Ltda. – CNPJ 68.291.756/0001-70; → “como também alterou seu endereço cadastral para a Rua Williams Speers, 1000 - Sala 112 – Bairro Lapa de Baixo – Município São Paulo / SP – CEP 05067-900 (onde também funciona a Editora Três Ltda. – CNPJ 59.225.284/0001-67 – que possui como sócio Catia Alzugaray – CPF 379.341.048-04). → Instrumentos Particulares das 5ª e 6ª Alterações e Consolidação dos Contratos Sociais estabeleceram para o ano calendário de 2015 como objeto social da empresa: a) Edição, comercialização e distribuição de livros, revistas, jornais, fascículos e demais publicações científicas, técnicas, artísticas e culturais, discos, vídeos, fitas, filmes, CD's, CD's Room e DVD's; b) comércio atacadista de papel e papelão em bruto; c) Bureau de produção gráfica, execução de serviços gráficos, editoriais, editoração eletrônica, fotolitos, imagens digitalizadas, fotografia, comunicação, publicação, publicidade propaganda e marketing; d) organização de feiras, exposições, congressos, espetáculos artísticos, desportivos e culturais; e) Participar como sócia quotista ou acionista de outras empresas; f) Atividades de cobranças e informações cadastrais; g) Representantes comerciais e agentes do comércio de jornais, revistas e outras publicações; h) prestação de serviços na administração e cobrança de carteiras de contas a pagar e receber de terceiros (exceto as cobranças judiciais); i) realização de pagamentos por conta e ordem de

terceiros; e mantendo seu estoque de mercadorias em armazéns e/ou depósitos de terceiros (escritório comercial); CNAE Art & Editora JM Ltda.: 5811-5-00 Edição de Livros; → Procurações: em 2015 – Outorgante: Art & Editora JM Ltda. nomeou diversos procuradores com amplos poderes. → Nas Autorizações para transferência bancária e/ou de Numerário, dirigidas ao Banco Bradesco S/A, com a finalidade de autorizar as operações bancárias envolvendo os pagamentos/transferências realizados através da conta corrente 0686686-7 pode ser verificado a efetiva participação dos mandatários listados nas Procurações Públicas supracitadas. Nas mencionadas autorizações foi possível identificar Liane Mikowski e Claudia Regina Soares dos Santos, como signatárias, evidenciado a interferência direta e o controle da empresa por terceiros ligados ao grupo econômico (Editora Três Ltda. e Três Editorial Ltda), através dos amplos e ilimitados poderes concedidos nos mandatos, ficando os sócios à revelia do processo, principalmente no tocante a parte financeira.

#### 11. Considerações no TVF:

As Procurações Públicas, onde a outorgante: Art & Editora JM Ltda., através dos sócios Pedro Filipe Marques e Pedro Paulo Belotti Júnior, concederam amplos e ilimitados poderes aos outorgados listados, com isto ficou estabelecido na empresa. uma administração paralela, funcionando praticamente à revelia dos sócios, podendo gerir e praticar atos na esfera administrativa, financeira, legal e de representatividade. Cabe ressaltar que os outorgados, durante o ano calendário de 2015, mantiveram ligações com empresa do grupo econômico: Alcides Tavares e Dalmasio Fernandes de Oliveira, tinham vínculo com a Três Editorial Ltda., além das relações familiares: Carlos Domingo Alzugaray e Paula Alzugaray Van Steen, filhos da sócia responsável pela Editora Três Ltda. e várias empresas do grupo – Catia Alzugaray. g) Essa administração paralela e independente que se instalou na Art & Editora JM Ltda. participou efetivamente da movimentação financeira, no Banco Bradesco S/A, ficando mais claramente evidenciado quando da realização dos pagamentos/transferências. Durante o ano calendário de 2015, nesta instituição financeira, os recursos disponíveis somaram o montante de R\$ 86.021.201,24, desde valor foi disponibilizado o montante de R\$ 84.255.070,00 para os pagamentos/transferências realizados a favor da Três Comércio de Publicação Ltda. – CNPJ 00.597.491/0002-80, cabendo ressaltar que os documentos apresentados pelo contribuinte (cópias das Ref. Autorizações para transferência bancária e/ou Numerário e o documento denominado Razão Analítico) comprovaram isto. h) O sujeito passivo foi também regularmente intimado, como já mencionado acima, a apresentar os contratos celebrados com as empresas responsáveis pelas publicações, as obrigações da Art & Editora JM Ltda., qual a forma de recebimento em virtude das vendas, os repasses dos valores aos contratantes e as respectivas comissões auferidas pela prestação do serviço. Nenhuma documentação relativa ou esclarecimento foi apresentado.

12. A Fiscalização acrescenta que nos Recibos de Entrega de Escrituração Contábil Digital relativos aos períodos da escrituração de 2016 e 2017 o signatário contador Francisco Devaldo – CPF 673.644.898-00) é o mesmo da Art & Editora JM Ltda. desde 2015.

13. Na esteira do descrito, o TVF conclui: j) Diante do exposto e considerando as conexões verificadas entre a Art & Editora JM Ltda. e as empresas do grupo econômico: Editora Três Ltda; Três Editorial Ltda; Três Comércio de Publicação Ltda e Três Edições Culturais Ltda e em virtude dos poderes outorgados em

procurações públicas, amplos e ilimitados, ficou evidente a constituição de uma administração paralela, podendo ser constatados nos itens a), b) e c) acima, possibilitando a empresa ser gerenciada administrativamente, financeiramente e em sua representatividade à revelia dos sócios constituídos. A Art & Editora JM Ltda. e a sua administração paralela propiciada pelos poderes outorgados nos mandatos acima mencionados, foi utilizada na captação de recursos através de operações com utilização de cartões de crédito/débito e em ato contínuo abastecer através de pagamentos/transferências empresa do grupo econômico a filial Três Comércio de Publicação Ltda. – CNPJ 00.597.491/0002-80 (filial), a principal beneficiária da maioria dos valores disponibilizados, que pode ser visto no item g) acima, evidenciando a condição de empresa interposta, desviando com isso o foco tributário. [...] O sujeito passivo, realizou pagamentos e/ou entregou recursos a terceiros sem a devida comprovação, fundamentação, motivação dos valores pagos/transferidos, ou seja, não comprovou a causa para a realização dos mesmos.

14. Quanto à responsabilidade tributária, se encontra assim motivada no TVF: A responsabilidade solidária imputada a TRÊS COMÉRCIO DE PUBLICAÇÃO LTDA - CNPJ 00.597.491/0001-08, (...) está descrita no art. 124, inciso I, do CTN, com base em interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. [...] Durante o ano calendário de 2015 a empresa Art & Editora JM Ltda teve à disposição o seguinte montante de recursos, tendo como origem operações envolvendo cartões de crédito: Banco Santander (Brasil) S/A – conta corrente: 13-006492-6

ANO	CARTÕES	LIBER OPER CESSÃO CRÉDITO	CESSÃO CRED C/CO OBRIGAÇÃO CARTÃO	ANECIPAÇÃO REBIVEIS CARTÃO	TOTAL
2015	R\$ 14.431.959,26	R\$ 25.088.440,02	R\$ 31.248.941,40	13.222.533,57	R\$ 83.992.874,25

Banco Bradesco S/A - conta corrente: 0686686-7

ANO	BRADERSCO CARTÕES PAG FOR	BRADERSCO CAR REC PROV PAG	TOTAL
2015	R\$ 1.184.743,59	R\$ 81.081,15	R\$ 1.265.824,74

[...] Os recursos disponíveis na conta corrente 0686686-7 (Banco Bradesco S/A), foram utilizados para efetuar pagamentos (histórico: PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP.CONTA) e transferências (histórico: TRANSF CC PARA CC PJ TRES COMERCIO DE PUBLICAÇÃO, que representaram a maior parte dos débitos ocorridos na mencionada conta corrente.

[...] Após análise da documentação apresentada, foi possível fazer o levantamento permitindo a identificação do principal beneficiário dos recursos pagos/transferidos: para a empresa Três Comércio de Publicações Ltda. – CNPJ 00.597.491/0002-80 (filial). [...]

MÊS	HISTÓRICO	TOTAL MENSAL - VALOR – R\$
JANEIRO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	10.685.500,00
FEVEREIRO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	9.098.000,00
MARÇO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	4.327.000,00
ABRIL	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	10.335.800,00
MAIO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	6.611.200,00
JUNHO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	6.726.900,00
JULHO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	7.122.400,00
AGOSTO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	5.369.950,00
SETEMBRO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	3.815.230,00
SETEMBRO	TRANSF CC PARA CC PJ TRES COMERCIO PUBLICACAO	1.952.490,00
OUTUBRO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	3.650.000,00
OUTUBRO	TRANSF CC PARA CC PJ TRES COMERCIO PUBLICACAO	2.755.800,00
NOVEMBRO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	2.300.000,00
NOVEMBRO	TRANSF CC PARA CC PJ TRES COMERCIO PUBLICACAO	2.799.800,00
DEZEMBRO	PGTO. MEDIANTE AUT. DBTP DEP. CONTA	4.100.000,00
DEZEMBRO	TRANSF CC PARA CC PJ TRES COMERCIO PUBLICACAO	2.605.000,00
TOTAL ANUAL		84.255.070,00

15. Seguindo a exposição, o relatório fiscal descreve os fatos que interrelacionam a Art & Editora JM Ltda, Editora Três Ltda; Três Editorial Ltda; Três Comércio de Publicação Ltda e Três Edições Culturais Ltda.

16. Ressalta os vínculos: [...] Alcides Tavares e Dalmasio Fernandes de Oliveira, tinham vínculo com a Três Editorial Ltda., além das relações familiares: Carlos Domingo Alzugaray e Paula Alzugaray Van Steen, filhos da sócia responsável pela Editora Três Ltda. e várias empresas do grupo – Catia Alzugaray [...]

17. E expõe o entendimento no sentido de que se instalou “uma administração paralela, possibilitando que a empresa fosse gerenciada administrativamente, financeiramente e também em sua representatividade, à revelia dos sócios constituídos, possibilitando a utilização pelos prepostos, na captação de recursos através de operações com utilização de cartões de crédito/débito e em ato contínuo abastecer através de pagamentos/transferências, empresa do grupo econômico, a filial Três Comércio de Publicação Ltda. – CNPJ 00.597.491/0002-80 (filial), a principal beneficiária da maioria dos valores disponibilizados, ficando assim demonstrado a condição da Art & Editora JM Ltda. de empresa interposta do grupo econômico, desviando com isso o foco tributário”.

18. Destaca que no ano calendário de 2015, dos recursos disponíveis no montante de R\$ 86.021.201,24, foi disponibilizado R\$ 84.255.070,00 para os pagamentos/transferências realizados em favor da Três Comércio de Publicações Ltda. – CNPJ 00.597.491/0002-80 (Filial), sob o comando dos mandatários constituídos, signatários conforme documentação relativa às Autorizações para transferência bancária e/ou de Numerário, dirigidas ao Banco Bradesco S/A, com a finalidade de autorizar as operações bancárias envolvendo os pagamentos/transferências realizados através da conta corrente 0686686-7: Nas mencionadas autorizações foi possível identificar Liane Mikowski e Claudia Regina Soares dos Santos, como signatárias, evidenciado a interferência direta e o controle da empresa por terceiros ligados ao grupo econômico, ficando os sócios à revelia do processo, principalmente no tocante a parte financeira. Diante do exposto, fica caracterizado que Art & Editora JM Ltda. – CNPJ 17.052.668/0001-85 e a Três Comércio de Publicações Ltda. – CNPJ 00.597.491/0001-08 (Matriz), devido a utilização de sua filial, infringiram disposições legais e tiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas neste termo, sendo, portanto, solidariamente obrigados e pessoalmente responsáveis pelos fatos ocorridos. Assim, fica estabelecida a

responsabilidade solidária pelos créditos tributários, com fundamento no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, pelos atos praticados em conjunto com Art & Editora JM Ltda. – CNPJ 17.052.668/0001-85 (SUJEITO PASSIVO) e Três Comércio de Publicações Ltda. - CNPJ 00.597.491/0001- 08 (SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO)

19. Procede então, a Fiscalização, aos cálculos para exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte com base na hipótese legal do art. 674 do RIR 99.

20. Por fim, sobre a multa proporcional aplicada: Diante dos fatos acima expostos, será aplicada a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o imposto apurado. A empresa Art & Editora JM Ltda. – CNPJ 17.052.668/0001-85, foi utilizada como interposta, mediante a realização de pagamentos e/ou entrega de recursos a terceiros sem a devida comprovação, fundamentação, motivação dos valores pagos/transferidos, não comprovou a causa para a realização dos mesmos. Cabe ressaltar que o sujeito passivo foi regularmente intimado a apresentar os contratos celebrados, a forma de recebimento dos valores e os repasses aos contratantes. Nenhuma documentação relativa foi apresentada, possibilitando o enquadramento no Art. 71, incisos I e II da Lei 4502/64 [...]

#### DA IMPUGNAÇÃO

21. Inconformada, a ART & EDITORA JM LTDA, em conjunto com a responsável solidária, TRÊS COMÉRCIO DE PUBLICAÇÕES LTDA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (doravante denominada TRÊS COMÉRCIO), CNPJ nº 00.597.491/0001-08, apresentaram IMPUGNAÇÃO, às fls. 2416/2480, em 21/01/2021, com a qual foram carreados aos autos, às fls. 2481/2876: última alteração consolidada do Contrato Social da ART, Contrato Social da TRÊS COMÉRCIO, Contrato de Gerenciamento de Recebíveis e Outras Avenças (inclusos 1º e 2º aditamentos), 12 Notas Fiscais emitidas pela ART em face da TRÊS COMÉRCIO no ano de 2015, relativo aos serviços de intermediação (gerenciamento de recebíveis) prestado, Razão - Conta Contábil 1110200208 – SANTANDER, Razão - Conta Contábil 1110200205 – BRADESCO, Razão - Conta Contábil - 2150158510 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES, Recibo de entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD), Razão - Conta Contábil 1110200113 – BRADESCO, Razão - Conta Contábil 1210626103 - ADIANTAMENTO ART EDITORA JM LTDA, Recibo de entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD) e 12 Notas Fiscais emitidas pela TRÊS COMÉRCIO referente a venda de revistas/assinaturas.

22. Em suma, asseveraram, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, as seguintes considerações de direito:

22.1. Quanto a tempestividade e apresentação conjunta da impugnação administrativa, asseveraram que a (...) Impugnante ART foi intimada da lavratura do presente auto de infração através de abertura do termo de ciência de lançamento no Portal e-CAC em 22/12/2020, ao passo que a Impugnante TRÊS COMÉRCIO foi intimada do termo de sujeição passiva solidária pela via postal em 29/12/2020, de modo que o prazo para apresentação das impugnações se encerra, respectivamente, em 21/01/2021 e 28/12/2020, sendo as mesmas tempestivas se protocoladas até as referidas datas. (...) Outrossim, dado que se tratam se empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e diante do fato de que o

lançamento fiscal se relaciona a operações realizadas entre ambas, a Impugnante ART e a Impugnante TRÊS COMÉRCIO apresentam a presente impugnação administrativa de forma conjunta;

22.2. No que tange ao grupo econômico e as atividades das empresas que o constituem (...) é importante esclarecer que tanto a Impugnante ART quanto a Impugnante TRÊS COMÉRCIO, em conjunto com outras 5 empresas, compõem o mesmo grupo econômico denominado "Grupo de Comunicação Três", todas com principal estabelecimento e administração central na Rua William Speers, nº 1.088 e 1.212, Bairro da Lapa, São Paulo/SP, CEP 04101-300. (...) Em breve resumo, para facilitar a compreensão da atividade de algumas das empresas do grupo, a edição das revistas acima citadas compete a "Três Editorial Ltda.", ao passo que a comercialização dos títulos e das assinaturas cabe à Impugnante TRÊS COMÉRCIO. (...) Já a Impugnante ART efetua, precipuamente, a prestação de serviços de gerenciamento de recebíveis das assinaturas de revistas comercializadas pela TRÊS COMÉRCIO, além de também efetuar venda de espaço publicitário e patrocínio, além de assinaturas das revistas do grupo à órgãos públicos; (g.n.)

22.3. Preliminarmente, aduziram nulidades do auto de infração:

22.3.1. Da Nulidade por cerceamento de defesa: ausência de intimação para prestar esclarecimentos após abertura do TDPF-F:

22.3.1.1. Em decorrência da fiscalização perante a Impugnante ART ter se iniciado como procedimento de diligência para subsidiar fiscalização de outra empresa do grupo econômico - Editora Três Ltda., CNPJ nº 59.225.284/0001-67, e após apresentadas todas as informações requeridas, o Agente Fiscal findou a diligência (iniciado em 2018) e iniciou, em meados de 2020, um procedimento fiscal de fiscalização (TDPF-F), alçando a Impugnante ART à condição de sujeito passivo, convalidando, neste momento, todos os atos até então praticados no curso do TDPF-D;

22.3.1.2. Ocorre que após a abertura da fiscalização, apenas se lavrou o auto de infração combatido, não havendo nenhuma nova intimação da Impugnante ART para prestar esclarecimentos na qualidade, desta vez, de contribuinte sob fiscalização, e, embora identificado o beneficiário dos pagamentos – TRÊS COMÉRCIO -, também não foi intimado para esclarecer a causa dos mesmos e para verificar se havia ofertado os rendimentos à tributação;

22.3.1.3. Diante destes fatos, o cerceamento de defesa é manifesto, bem como o (...) prejuízo causado por este cerceamento também é manifesto, qual seja, a lavratura do auto de infração de centenas e dezenas de milhões de reais, a justificar o reconhecimento, por esta razão, da nulidade do referido lançamento. (g.n.)

22.3.2. Da nulidade em vista da deficiência probatória e da falta de verificação concreta da ocorrência dos fatos geradores:

22.3.2.1. A nulidade demonstrada neste tópico decorre daquela demonstrada no anterior e está relacionada com a deficiência probatória do auto de infração lavrado, uma vez que (...) identificado o beneficiário dos pagamentos, era primordial que a Fiscalização indagasse o referido beneficiário a justificar a causa ou motivação destas transferências, e também para comprovar a tributação destas receitas quando de seu recebimento;

22.3.2.2. (...) Não se olvida que a Impugnante ART fora intimada para prestar tais esclarecimentos e que, por um lapso, apenas apresentou os registros contábeis e a documentação bancária destas transferências [deficiência esta que será suprida nesta defesa em tópico específico, onde serão juntados documentos complementares e que justificam as operações realizadas entre as empresas]. No entanto, isto ocorreu ainda sob o manto do TDPF-D e não após a conversão em TDPF-F;(g.n.)

22.3.2.3. Em prol da verdade material, ciente que (...) o recurso não pertencia à Impugnante ART [tanto que não a autuou pela omissão de receitas dos valores recebidos das operadoras de cartão], mas sim à TRÊS COMÉRCIO, deveria a fiscalização ter aprofundado a investigação e indagado diretamente, inclusive, a beneficiária dos recebimentos, a fim de se certificar que estaria configurado na espécie o fato gerador do imposto de renda; (g.n.)

22.3.2.4. (...) Logo, é possível afirmar que o auto de infração não está lastreado em provas da ocorrência da infração, e sim, ao revés, em absurda presunção de irregularidade das operações corretamente praticadas, documentadas e contabilizadas pela Impugnante; (g.n.)

22.3.2.5. (...) Assim, restou cabalmente demonstrada a deficiência probatória da autuação. Como visto, o ônus da prova de demonstrar a existência da dívida é do Fisco, sendo que na espécie não restou demonstrada a efetiva ocorrência da infração apontada, pelo que o Auto de Infração deve ser julgado nulo de pleno direito, afastando-se os débitos constituídos por meio de lançamento nulo. (g.n.)

22.3.3. Da nulidade diante da ausência de mandado de procedimento de fiscalização em relação à Impugnante TRÊS COMÉRCIO:

22.3.3.1. Dado que (...) foi somente no momento de lavratura do Auto de Infração em face da empresa ART, no afã de atribuir corresponsabilidade à terceiro, que a Fiscalização mencionou o nome da TRÊS COMÉRCIO, lavrando então o respectivo termo de responsabilização tributária e tentando fazer crer que tal atitude seria o suficiente, mas sem lhe conferir qualquer real possibilidade de se defender contra as gravosas acusações que lhe foram feitas, em evidente afronta aos ditames legais e constitucionais; (g.n.)

22.3.3.2. (...) Dessa forma, além de ser completamente nulo o procedimento adotado pela Fiscalização (por ausência de intimação das Impugnante Três Comércio na qualidade de fiscalizada), é também manifesto o cerceamento de defesa ocorrido;

22.4. No mérito, a Defesa protestou em favor da improcedência do Auto de Infração baseando-se nos seguintes fundamentos:

22.4.1. Da ilegalidade em se fundamentar o auto de infração nos artigos 674, do RIR/99, e 61, da Lei nº 8.981/95, posto que:

22.4.1.1. (...) os dispositivos legais acima mencionados não veiculam tributo (imposto de renda) a ser exigido do contribuinte, mas sim verdadeira penalidade travestida de tributo, o que não se pode admitir;

22.4.1.2. (...) há manifesta violação ao artigo 3º do Código Tributário Nacional, pois o artigo 674, do RIR/99 e também o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 estipulam consequências sancionatórias para a conduta que contribuiu para inviabilizar a identificação do beneficiário ou da causa de pagamentos/transferências

realizadas em favor de outra pessoa jurídica. E conforme reza o referido artigo, tributo não se confunde com sanção;

22.4.1.3. (...) Logo, é manifestamente improcedente a lavratura do auto de infração objurgado com fundamento nos referidos dispositivos legais.

22.4.1.4. (...) Vale lembrar, por derradeiro, que no caso concreto houve a identificação do beneficiário dos recursos e nenhuma averiguação posterior perante este acerca da causa dos pagamentos e de sua tributação, o que revela ainda mais que autuação neste caso é verdadeira sanção e não expressão de tributação da renda.

22.4.2. Da comprovação da causa dos pagamentos/transferências à TRÊS COMÉRCIO e do flagrante bis in idem:

22.4.2.1. (...) Conforme bem notado pela Fiscalização, a grande maioria dos recursos oriundos de recebimentos de operadoras de cartões de crédito/débito (incluindo cessões, liberações e antecipações) eram creditados na conta do Banco Santander da Impugnante ART, posteriormente transferidos para sua conta no Banco Bradesco, a qual também recebeu recursos, entretanto de pequena monta, de operadoras de cartão;

22.4.2.2. (...) As planilhas XIX e XX elaboradas pela Fiscalização bem ilustram esta realidade e informam um recebimento pela ART, no ano de 2015, de operações com cartões de crédito/débito da ordem de R\$85.258.689,89 (f 1.2.305/2.306);

22.4.2.3. (...) As planilhas XV e XVI (fls.2.292/2.298) relacionam todas as transferências realizadas pela ART à TRÊS COMÉRCIO no ano de 2015, e a planilha XVIII (fl.2.304) indica a consolidação destes valores, resultando em um montante de R\$84.255.070,00.

22.4.2.4. (...) Eis aqui o motivo da presente autuação. A fiscalização, muito embora tenha identificado o beneficiário dos pagamentos [TRÊS COMÉRCIO], entendeu que não houve esclarecimento da causa da realização destas transferências e, portanto, tributou a referida quantia mediante o reajustamento de sua base,

fazendo incidir, posteriormente a alíquota de 35% de IRRF sobre este valor [(R\$84.255.070,00/0,65) x 35%].

22.4.2.5. (...) Percebam i. Julgadores que em momento algum a Fiscalização entendeu, e com razão, que os recursos recebidos pela ART no ano de 2015 oriundo de cartões de crédito e débito eram de sua titularidade. Tanto que não partiu para uma autuação de omissão de receitas. (...) E isto porque, de fato, os valores recebidos e, posteriormente transferidos à TRÊS COMÉRCIO, eram de titularidade da destinatária e não da ART. (...) O que ocorreu é que, após receber as intimações fiscais no curso do procedimento de diligência, a ART apresentou todos os documentos financeiros e contábeis e, por um lapso, deixou de apresentar os contratos e demais documentos relacionados à relação jurídica existente entre ART e TRÊS COMÉRCIO. (g.n.)

22.4.2.6. Como já dito, tanto a ART quanto a TRÊS COMÉRCIO pertencem ao denominado Grupo de Comunicação Três, que atua no segmento de mídia editorial no país, notadamente de revistas conhecidas do público em geral. (...) As revistas são editadas por uma das empresas do grupo, qual seja, a "TRÊS EDITORIAL LTDA.", ao passo que a comercialização dos títulos e das assinaturas

cabe à Impugnante TRÊS COMÉRCIO. (...) Já a Impugnante ART tem como atividade principal a prestação de serviços de gerenciamento de recebíveis das assinaturas de revistas comercializadas pela TRÊS COMÉRCIO, além de também efetuar venda de espaço publicitário e patrocínio e comercialização de assinaturas das revistas do grupo à órgãos públicos. O Razão auxiliar das contas contábeis correspondentes às receitas auferidas no ano de 2015 (fls.229/278) bem ilustra esta realidade;

22.4.2.7. (...) Entretanto, adianta-se que, o que importa para o presente caso são as receitas identificadas no referido Livro Razão à fl. 278, que se referem ao recebimento pela ART dos serviços de gerenciamento de recebíveis de cartões de crédito/débito prestados à TRÊS COMÉRCIO. (...) Pois bem, assim é que a Impugnante ART firmou com a Impugnante TRÊS COMÉRCIO, em 19/06/2013 e por prazo indeterminado, o anexo "contrato de gerenciamento de recebíveis e outras avenças" (doc.04); (g.n.)

22.4.2.8. (...) Assim, a Impugnante ART foi contratada para gerenciar os recebíveis de cartões de crédito e débito das assinaturas das revistas comercializadas pela TRÊS COMÉRCIO, sendo que a remuneração da ART por estes serviços equivalia ao percentual de 1% sobre o montante recebido pelas vendas das assinaturas da TRÊS COMÉRCIO; (g.n.)

22.4.2.9. (...) Portanto, o primeiro esclarecimento a ser feito é que os R\$ 85.258.689,89 recebidos pela ART em 2015 de operações de cartões de crédito/débito se tratavam de recebíveis de assinaturas comercializadas pela TRÊS COMÉRCIO em decorrência do citado contrato de gerenciamento de recebíveis firmado entre as partes. (...) Pois em cumprimento ao quanto determinava o referido contrato, a ART tinha a obrigação contratual de efetuar a transferência destes recursos à TRÊS COMÉRCIO, com desconto de 1% relativo à sua remuneração pelos serviços prestados. A ART tinha ainda o dever de emitir a competente nota fiscal referente ao valor retido à título de remuneração do serviço de intermediação realizado; (g.n.)

22.4.2.10. (...) Logo, esta é a razão das transferências repassadas pela ART à TRÊS COMÉRCIO no ano de 2015. no importe de R\$ 84.255.070,00. ou seja, repasse dos recebíveis de assinaturas comercializadas por esta última [TRÊS COMÉRCIO] e gerenciadas pela primeira pessoa jurídica [ART]; (g.n.)

22.4.2.11. (...) Ainda em cumprimento ao quanto estabelecido em contrato, cabe destacar que a Impugnante ART emitiu todas as notas fiscais relacionadas aos serviços prestados à TRÊS COMÉRCIO no período em referência e ora são juntadas aos presentes autos (doc.05), totalizando a quantia de R\$ 852.660.03; (g.n.)

22.4.2.12. (...) Vale dizer ainda que todas estas informações foram declaradas pela ART no ambiente do SPED (ECD e ECF), tanto que é possível verificar no Livro Razão de fl. 278 a contabilização de todas estas receitas oriundas da intermediação de negócios pela ART à TRÊS COMÉRCIO. (g.n.)

22.4.2.13. (...) Outrossim, conforme se denota das informações acima, AS NOTAS FISCAIS EMITIDAS NO PERÍODO PELA ART CONTRA A TRÊS COMÉRCIO ESTÃO EM CONSONÂNCIA COM A REMUNERAÇÃO DETERMINADA NO CONTRATO ACIMA REFERENCIADO, incidente sobre o valor dos recebíveis gerenciados pela ART no período [R\$85.258.689,89 -Planilha XIX e XX, fls. 2.305/2.306], a comprovar ainda

mais a natureza e motivação das transferências de recursos realizadas entre as empresas, assim como a sua mais absoluta legalidade.

22.4.2.14. (...) Por derradeiro, no que tange aos documentos relacionados à Impugnante ART, é importante também dizer que toda a movimentação de recursos entre as contas bancárias de sua titularidade, assim como todas as transferências realizadas em favor da TRÊS COMÉRCIO em decorrência do contrato existente entre as partes, foram devidamente contabilizadas pela ART, consoante comprovam os anexos Livros Razão das contas contábeis "1110200208 - SANTANDER"; "1110200205 - BRADESCO"; "2150158510 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES", acompanhados do recibo de entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD) do período (doc.06);

22.4.2.15. (...) Portanto, restou cabalmente comprovada a operação e a causa das transferências/pagamentos efetuados pela ART à TRÊS COMÉRCIO no ano de 2015, o que afasta a incidência do imposto de renda retido na fonte à alíquota de 35% prevista no artigo 674, do RIR/99 e artigo 61, da Lei nº 8.981/95;

22.4.2.16. Ademais (...) consoante se verifica dos anexos Livros Razão das contas contábeis "1110200113 - BRADESCO" e "1210626103 -ADIANTAMENTO ART EDITORA JM LTDA", acompanhados do recibo de entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD) do período, todos os valores recebidos pela TRÊS COMÉRCIO foram reconhecidos em sua contabilidade e informados ao Fisco através dos arquivos encaminhados no ambiente do SPED (doc.07). (...) As notas fiscais, consolidadas por mês, de vendas de revistas (assinaturas) emitidas pela TRÊS COMÉRCIO confirmam, em complemento, a legitimidade dos recebíveis gerenciados pela ART e posteriormente transferidos para a TRÊS COMÉRCIO (doc.08);

22.4.2.17. (...) Portanto, sob todos os ângulos possíveis, está não apenas identificado o beneficiário dos recursos transferidos pela Impugnante ART no período autuado, como também identificada e comprovada a causa destas transferências, tornando absolutamente improcedente o auto de infração impugnado;

22.4.2.18. (...) Ao revés, a manutenção da referida autuação implicaria na prática do odioso bis in idem, dado que os recursos transferidos à TRÊS COMÉRCIO já foram reconhecidos e ofertados a tributação pela referida empresa, o que não se pode admitir;

22.4.2.19. (...) Acaso, entretanto, exista ainda qualquer centelha de dúvida por parte deste órgão julgador, requer-se então a conversão dos autos em diligência para comprovação cabal do quanto acima exposto. (g.n.)

22.4.3. Da decadência parcial do crédito tributário lançado:

22.4.3.1. (...) Com efeito, conforme já destacado no tópico retro, trata-se de auto de infração lavrado em 18/12/2020, e cientificado à Impugnante ART em 22/12/2020 - vide fl. 2.382 - para exigência de valores à título de Imposto de Renda Retido na Fonte "IRRF" por pagamentos efetuados a terceiro sem causa justificada, referente ao ano calendário de 2015.

22.4.3.2. (...) Ocorre que o Sr. Auditor Fiscal não poderia lançar os créditos tributários anteriores a 22/12/2015, uma vez que referido direito encontra-se extinto, face ao decurso do prazo legal previsto à Autoridade Administrativa, em respeito ao disposto no § 4º, do art. 150, do CTN;

22.4.3.3. (...) Nos termos do referido dispositivo legal, então, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação (ou autolancamento), deve a d. Autoridade Fiscal tomar conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, homologando-a. Não fazendo, ocorrerá a homologação tácita com força de eficácia preclusiva para o reexame da matéria. (...) Em outras palavras, expirado o prazo quinquenal sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário;

22.4.3.4. (...) Desta forma, no caso concreto, considerando a descrição dos fatos e enquadramento legal extraídos do relatório do auto elaborado pela i. Autoridade, tem-se que lançamento fiscal foi realizado depois de decorridos cinco anos do prazo estabelecido pelo retromencionado §4º, do artigo 150, do CTN, operando-se evidentemente a decadência, especificamente quanto aos valores relativos aos fatos geradores de 02/01/2015 a 21/12/2015.

22.4.3.5. (...) Vale registrar ainda, a fim de afastar qualquer argumentação contrária de que se aplicaria no presente caso a regra contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, seguindo entendimento da Súmula CARF nº 114, que há também, no mérito da cobrança, um equívoco do i. Fiscal, uma vez que, no presente caso, não há que se falar em pagamentos a beneficiário não identificado ou mesmo sem causa comprovada.

22.4.4. Da ilegalidade da multa de 150% aplicada:

22.4.4.1. Visto que existe verdadeira ocorrência de bis in idem por conta da dupla penalização das impugnantes (aplicação da tributação do IRRF a alíquota de 35% e da multa de ofício agravada em 150%) sobre os mesmos fatos jurídicos:

22.4.4.1.1. (...) Ocorre que, a manutenção desta situação implica no excesso punitivo e no manifesto intuito confiscatório da multa aplicada, onerando em demasia os contribuintes, além de ultrapassar os limites da proporcionalidade e da razoabilidade à que deve estar adstrita a atividade estatal; (g.n.)

22.4.4.1.2. (...) Para dirimir tal ponto, relativa à impossibilidade de dupla penalização, a jurisprudência em matéria tributária vem aplicando preceito básico do Direito Penal, chamado Princípio da Consunção (ou absorção), [...] No presente caso, está-se diante de UMA SÓ infração supostamente cometida pelas Impugnantes, de tal sorte que a sanção imposta por não ter evidenciado a causa ou o beneficiário dos pagamentos realizados, com tributação de IR Fonte em 35%, absorve a multa de 150%; (g.n.)

22.4.4.1.3. (...) Logo, é absolutamente ilegal a incidência múltipla de multas sobre um mesmo fato gerador (bis in idem) pelo que de rigor é a improcedência do auto de infração por completo, ou, ao menos, o afastamento da multa de 150% aplicada, utilizando-se o Princípio da Consunção.

22.4.4.2. Pela natureza absolutamente confiscatória da multa imposta em 150% do valor do tributo exigido, vedado pelo art. 150, IV, da CF88, o que justifica o afastamento;

22.4.4.3. Em decorrência da não comprovação da existência de dolo, sonegação ou conluio, uma vez que:

22.4.4.3.1. a (...) imputação legal do art. 674 do RIR/99 trata exatamente do pagamento sem identificação do destinatário e/ou motivação. Justificar o agravamento da multa, neste caso, sob a ausência de apresentação da

identificação/motivação é o mesmo que estabelecer que a multa será SEMPRE de 150%, na medida em que os elementos se confundem.

22.4.4.3.2. (...) As circunstâncias apontadas pelo i. Agente Fiscal fazem suposta prova da infração omissiva, mas NÃO impõem, sob nenhuma forma, a conclusão de que o ato foi fruto de esquema específico de fraude, sonegação ou conluio;

22.4.4.3.3. (...) Até porque, para a aplicação de multa no percentual de 150%, deve haver a efetiva existência de fraude comprovada no fato constitutivo do lançamento, de que modo que seria ônus da d. Autoridade Administrativa demonstrar cumulativamente que as Impugnantes se beneficiaram de algum "ilícito" e que concorreram com dolo, o que não se observa em uma linha sequer da autuação fiscal.

22.4.4.3.4. (...) Assim, considerando o hodierno entendimento dos Tribunais pátrios, e diante da manifesta desproporcionalidade da multa aplicada e de seu manifesto intuito confiscatório, de rigor o cancelamento da multa isolada de 150%, com a improcedência total do Auto de Infração, ou então, ao menos, a sua redução para o percentual de 20% (vinte por cento). (...) Caso assim não entenda V. Sas., o que se admite por argumentar, que então, ao menos, se determine a sua redução para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento), tendo em vista a não configuração no caso concreto de hipótese de seu agravamento.

23. Ao final requereram (...) seja acolhida e julgada procedente a presente impugnação administrativa, para o fim de que:

23.1. (...) preliminarmente, sejam acolhidas as nulidades apresentadas nos itens IV.A, B e C, para o fim de se anular integralmente o auto de infração impugnado, consoante as razões ali expostas; ou então, caso assim não se entenda;

23.2. (...) no mérito, seja julgado totalmente improcedente o auto de infração lavrado, diante dos argumentos apresentados nos itens V.A e B acima, especialmente em vista da cabal identificação, comprovação e esclarecimento da causa das transferências de recursos realizadas pela ART em favor da TRÊS COMÉRCIO; ou ainda,

23.3. (...) subsidiariamente, caso nenhum dos argumentos acima sejam acolhidos, o que se admite apenas para argumentar, que então: (a) seja reconhecida a decadência parcial dos fatos geradores ocorridos entre 02/01/2015 a 21/12/2015, nos termos do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, conforme exposto no item V.C acima; e/ou ainda, (b) seja afastada a multa de 150% diante das razões aduzidas no item V.D.I acima, ou então, ao menos, a sua redução para o percentual de 20% em razão de sua confiscatoriedade, ou mesmo, ao menos, a sua redução para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento), tendo em vista a não configuração no caso concreto de hipótese de seu agravamento, nos moldes conforme apresentados no item V.D.II acima.

23.4. (...) Protesta pela juntada de novos documentos e declarações não colacionados nesta oportunidade, em função da exiguidade do tempo e do volume envolvido, bem como pela produção de outras provas, como conversão dos autos em diligência, perícia, ofícios, declarações, constatações e diligências, tudo em atendimento ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

## DA DILIGÊNCIA

24. Considerando a análise do relato fiscal, razões da defesa, e instrução probatória, a 1ª Turma da DRJ-Salvador, objetivando esclarecer a causa que poderia justificar os pagamentos feitos por ART & EDITORA JM LTDA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, à TRÊS COMÉRCIO DE PUBLICAÇÕES LTDA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, resolveu devolver o processo em diligência, Despacho nº 111, de 22 de agosto de 2021, para atendimento aos seguintes quesitos:

### 16.1 A ART para que demonstre:

16.1.1 Como gerencia/controla os dados referentes aos recebíveis das assinaturas de revistas comercializadas pela TRÊS COMÉRCIO em favor da materialização da prestação de serviço pactuada (para atendimento a contento deste item, é essencial fornecer notas fiscais, relatórios, planilhas, formulários ou quaisquer documentos hábeis e idôneos relacionados ao caso concreto);

16.1.2 Os ADQUIRENTES dos títulos e das assinaturas do Grupo de Comunicação Três comercializados pela TRÊS COMÉRCIO, relacionando-os às Notas Fiscais, às fls. 2690/2876; os valores envolvidos; as datas dos pagamentos; e a operadora de cartão de crédito/débito através da qual se efetivou a liquidação (para atendimento a contento deste item, é essencial fornecer notas fiscais, relatórios, planilhas, formulários ou quaisquer documentos hábeis e idôneos relacionados ao caso concreto); e

16.2 A ART para que elabore planilha consolidando os dados apresentados no item 16.1.2 e os relacione aos R\$ 85.258.689,89 recebidos vinculados ao contrato firmado com a TRÊS COMÉRCIO;

### 16.3 A TRÊS COMÉRCIO para que apresente:

16.3.1 A escrituração contábil e fiscal das operações informadas no item 16.1.2;

16.3.2 Os contratos celebrados com os adquirentes dos títulos e das assinaturas comercializadas e as notas fiscais relacionadas 16.3.3 Justifique o porquê consta como emitente e destinatário nas Notas Fiscais juntadas aos autos, às fls. 2690/2876;

16.3.4 A ação judicial que confirme que se encontrava em recuperação judicial quando firmou o contrato, às fls. 2540/2546, com a ART, em 19/06/2013, dado que consta a ressalva quando da sua qualificação como contratante.

25. Tais quesitos são produto das seguintes observações que constam no referido Despacho:

12. Diante do sobredito, no que está relacionado à autuação guerreada, cabe a TRÊS COMÉRCIO a comercialização dos títulos e das assinaturas do Grupo de Comunicação Três, enquanto à Fiscalizada a prestação de serviços de gerenciamento de recebíveis da apontada comercialização, mediante remuneração, equivalente ao percentual de 1% sobre o montante percebido pela multicitada venda, calcada em um contrato de gerenciamento de recebíveis e outras avencas, às fls. 2.540/2.546.

13. Outrossim, observa-se também, conforme muito bem explanado pelas Impugnantes, o recebimento pela ART, no ano de 2015, derivada das vendas em questão, de operações com cartões de crédito/débito da ordem de R\$ 85.258.689,89, de acordo com o consolidado nas planilhas XIX e XX, às fls.

2.305/2.306, o que justifica a receita registrada na conta nº 8130195207 – SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS – do livro razão da ART, às fls. 278, totalizando a quantia de R\$ 852.600,03 (1% do total), correspondente aos pagamentos da TRÊS COMÉRCIO, conforme notas fiscais às fls. 2547/2558.

14. Quer dizer, em apertada síntese, o imo da questão – A CAUSA QUE JUSTIFICOU OS PAGAMENTOS – envolve os eventos precedentes de vendas realizadas pela TRÊS COMÉRCIO à eventuais ADQUIRENTES dos títulos e das assinaturas do Grupo de Comunicação Três, os quais efetivaram pagamentos, via cartão de créditos/débitos – valores consolidados da DECRED, por operadora, na planilha I, às fls. 2.178 -, à ART que os transferiu para TRÊS COMÉRCIO. Nessa senda, não podemos olvidar que a Defesa carreou aos autos notas fiscais de vendas de revistas (assinaturas) emitidas pela TRÊS COMÉRCIO que, no seu entender, confirmariam a legitimidade dos recebíveis gerenciados pela ART e posteriormente transferidos para a TRÊS COMÉRCIO. Entretanto, compulsando esses documentos fiscais verifica-se identidade entre o emitente e o destinatário, o que nos leva ao seguinte questionamento, quem foram os adquirentes que efetivaram os pagamentos à ART para posteriormente serem repassados à TRÊS COMÉRCIO?

15. Destarte, resta hialino que, para formarmos nossa convicção, é imprescindível identificarmos todos os partícipes e como se consubstanciaram as respectivas atuações, contudo, compulsando os autos, sem qualquer juízo de valor, só há comprovantes em relação a uma parte. Isto é, foram carreados aos autos o contrato de gerenciamento de recebíveis e outras avencas e demais documentos financeiros e contábeis que suportam a operação visando comprovar a transferência dos recursos da ART para TRÊS COMÉRCIO, todavia, é inquestionável que, para ratificar a veracidade da causa referenciada na contenda, as comercializações efetivadas pela TRÊS COMÉRCIO que amparam a prestação de serviço realizada pela ART sejam comprovadas, evidenciando assim a possível procedência da contestação sob julgo. Até porque, em prol de exercer com eficiência a prestação de serviço firmada, é elementar que a ART tivesse conhecimento das comercializações concretizadas pela TRÊS COMÉRCIO, os eventuais ADQUIRENTES dos títulos e das assinaturas do Grupo de Comunicação Três que realizaram os pagamentos, a operadora de cartão de crédito/débito que utilizaram, datas dos pagamentos e os montantes envolvidos.

26. Atendendo à demanda, a Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em São Paulo – DEFIS/SPO instaurou procedimento fiscal junto às referidas pessoas jurídicas — Dossiês de Comunicação com o Contribuinte (DCC) nº 13032.260865/2023-01 e nº 13032.260884/2023-29 — cujo resultado se encontra no Relatório de Diligência Fiscal às e-fls. 3844 a 3859.

É o relatório.

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

Assunto:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

NULIDADES. INEXISTÊNCIA.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são as elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. DECADÊNCIA. MATÉRIA OBJETO DE SÚMULA.

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.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 2015

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

PAGAMENTO SEM CAUSA. REFLEXOS NO BENEFICIÁRIO. Afasta o bis in idem a comprovação da causa, que pode também provar o oferecimento da receita correspondente pelo beneficiário.

PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA. Os pagamentos a beneficiários não identificados, ou a terceiros, quando não for comprovada a operação ou sua causa, sujeitam-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte.

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2015

MULTA DE OFÍCIO. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE EXIGÊNCIA FISCAL. CONCOMITÂNCIA. O art. 61 da Lei nº 8.981/95 dispõe acerca da tributação sobre a renda exclusiva na fonte, não possuindo caráter punitivo. Assim, a exigência da multa de ofício proporcional não caracteriza bis in idem.

MULTA MAJORADA. DESCABIMENTO. A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. Não restando comprovadas nos autos condutas que evidenciam o intuito de impedir o

conhecimento da Autoridade Fazendária do fato gerador da obrigação principal tributária, é de se reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Nesse aspecto, assim dispôs o dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros da 6ª TURMA/DRJ05 de Julgamento, por unanimidade de votos, AFASTAR a nulidade e decadência arguidas, MANTER o crédito tributário lançado, com REDUÇÃO da MULTA DE OFÍCIO para 75% (setenta e cinco por cento), e AFASTAR a RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA da TRÊS COMÉRCIO, tudo nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado. Tendo em vista a exoneração da multa isolada em valor superior ao limite de alçada, e a exclusão do responsável tributário, submeta-se a decisão à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por força de Recurso de Ofício, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, e Portaria MF nº 2, de 2023.

Após, devidamente cientificado em 26.12.2024 (efls. 3969), interpôs seu recurso voluntário em 24.01.2025 (efls.3970) às efls.3972/4034, repisando e renovando os argumentos já expostos em sede impugnatória, conforme sumarizado: (A) DA NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA: AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS APÓS ABERTURA DO TDPF-F; (B) DA NULIDADE EM VISTA DA DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA; DA FALTA DE VERIFICAÇÃO CONCRETA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES; (C) DA NULIDADE DIANTE DA AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO EM RELAÇÃO À TRÊS COMÉRCIO; (D) DA ILEGALIDADE EM SE FUNDAMENTAR O AUTO DE INFRAÇÃO NOS ARTIGOS 674, DO RIR/99 E 61, DA LEI Nº 8.981/95 - NÃO SE ESTÁ TRIBUTANDO A RENDA E SIM APLICANDO PENALIDADE ; (E) DA COMPROVAÇÃO DA CAUSA DOS PAGAMENTOS/TRANSFERÊNCIAS À TRÊS COMÉRCIO - DECISÃO RECORRIDA QUE CONTRARIOU AS ROBUSTAS PROVAS EXISTENTES NOS AUTOS ; (F) DA DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO; G) DA ILEGALIDADE DA MULTA MESMO APÓS SUA REDUÇÃO A 75% PELA R. DECISÃO RECORRIDA ; e requerendo:

De todo o exposto, a ora Recorrente aguarda confiante seja acolhido e provido o presente recurso voluntário, reformando-se a r. decisão recorrida, a fim de que: (i) preliminarmente, sejam acolhidas as nulidades apresentadas nos itens IV.A, B e C, para o fim de se anular integralmente o auto de infração impugnado, consoante as razões ali expostas; ou então, caso assim não se entenda, (ii) no mérito, seja julgado totalmente improcedente o auto de infração lavrado, diante dos argumentos apresentados nos itens IV.D e E acima, especialmente em vista da cabal identificação, comprovação e esclarecimento da causa das transferências de recursos realizadas pela ART em favor da TRÊS COMÉRCIO; ou ainda, (iii) subsidiariamente, caso nenhum dos argumentos acima sejam acolhidos, o que se admite apenas para argumentar, que então: (a) seja reconhecida a decadência parcial dos fatos geradores ocorridos entre 02/01/2015 a 21/12/2015, nos termos do artigo 150, 84º do Código Tributário Nacional, conforme exposto no item IV.F acima; e/ou ainda, (b) seja afastada a multa de 75% reduzida pela r. decisão recorrida, diante das razões aduzidas no item IV.G acima, ou então, ao menos, a sua redução para o percentual de 20% em razão de sua confiscatoriedade.

Não houve protocolo de razões ou contrarrazões ao acórdão combatido por parte da Fazenda Nacional.

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

É o Relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e deles conheço. Da mesma forma, a remessa de ofício cumpre os requisitos para reapreciação recursal, nos termos legais e regimentais.

Conforme relatado, trata-se de Auto de Infração, em desfavor da ART & EDITORA JM LTDA, para a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, ano-calendário 2015:

Os valores que estão relacionados nas Planilhas XV e XVI, foram creditados na conta corrente: 634.372-4, agência: 055-8, mantida no Banco Bradesco S/A, pela pessoa jurídica beneficiária: Três Comércio de Publicação Ltda. - CNPJ 00.597.491/0002-80, como pode ser verificado nos documentos denominados Ref. Autorização para transferência bancária e/ou de Numerários, emitidos pela Art & Editora JM Ltda., apresentados em atendimento ao procedimento fiscal. No documento denominado Livro Caixa consta que os valores foram registrados na conta: Transferência de Numerário (2.1.5.01.58510).

Os documentos permitiram a identificação do principal beneficiário dos recursos pagos/transferidos: a empresa Três Comércio de Publicações Ltda. – CNPJ 00.597.491/0002-80 (filial). A documentação hábil e idônea que dariam subsídios aos pagamentos/transferências efetuados, a motivação das transações, os contratos com as empresas, a forma de recebimento e comissões auferidas em caso de prestação de serviço não foram disponibilizados, bem como nenhum esclarecimento foi prestado relativo aos documentos solicitados.

Ao julgar a impugnação, os membros da 6ª TURMA/DRJ05 de Julgamento, por unanimidade de votos, AFASTAR a nulidade e decadência arguidas, MANTER o crédito tributário lançado, com REDUÇÃO da MULTA DE OFÍCIO para 75% (setenta e cinco por cento), e AFASTAR a RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA da TRÊS COMÉRCIO.

Em seu Recurso, a Recorrente defende preliminarmente a nulidade por cerceamento de defesa, diante de ausência de intimação para prestar esclarecimentos após a abertura do TDPF-F. A decisão recorrida afastou a preliminar suscitada por entender: (i) que a ação fiscal é procedimento inquisitorial, iniciando-se a fase contraditória do processo de constituição do crédito tributário tão somente com a impugnação. É na fase contraditória, iniciada com o protocolo da impugnação, que se busca salvaguardar plenamente o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa. Reforça-se tal inferência, jurisprudência consolidada em decisões do Conselho de Administração de Recursos Fiscais – CARF; (ii) a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo, o que não teria ocorrido no caso concreto; (iii) foram

respeitados todos os requisitos indispensáveis à sua validade, conforme disposto no art. 142, do CTN, e no art. 10, do supramencionado Decreto.

Com efeito, em que pese o esforço argumentativo da Recorrente, tendo a concordar com a decisão recorrida, seja pela ausência de contraditório na fase inquisitorial, conforme farta jurisprudência, seja pela não demonstração de prejuízo efetivo.

Acrescente-se ainda que, nos termos da Súmula ACRF n. 171, Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n. 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Por todos esses motivos, **afasto a nulidade suscitada, bem como a suposta nulidade por ausência de TDPF para a responsável.**

A Recorrente sustenta ainda a nulidade do auto de infração por suposta falta de verificação concreta da ocorrência dos fatos geradores. Isso porque não houve qualquer diligência ou pedido de informação a empresa que recebeu os recursos (TRÊS COMÉRCIO).

Com o devido acatamento, a legislação de regência não prescreve tal obrigatoriedade, muito menos como condição de validade do auto de infração. Ademais, a regra prescrita no art. 61 da Lei 8.981/95 tem natureza presuntiva, devendo ser ilidida pelo contribuinte, caso a fiscalização não identifique a causa ou o beneficiário da operação:

**Numero do processo:** 14751.720337/2013-81

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Wed Sep 20 00:00:00 UTC 2023

**Data da publicação:** Wed Oct 04 00:00:00 UTC 2023

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2008 PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PRESUNÇÃO. PROVA. A exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%) tem natureza de presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária. Nesse viés, o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE A multa de ofício exigida no percentual de 75% possui fundamento legal em norma válida e não pode ser afastada em razão de alegação de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2.

**Numero da decisão:** 1201-006.144

**Nome do relator:** NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE

Por esse motivo, **também afasto a referida preliminar.**

No **mérito**, a Recorrente aduz inicialmente que a tributação com fulcro no art. 61 da Lei 8981/95 violaria o art. 3 do CTN, tratando-se penalidade travestida de tributo. Sobre o referido dispositivo e sua natureza jurídica, peço vênua para transcrever excerto do voto do Conselheiro Efigênio de Freitas no Acórdão n. 1101-001.954, de 25/11/2025, que bem tratou da matéria:

31. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir. i) Pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiário não identificado.

31.1 Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento. ii) Pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

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

31.3 Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

31.4. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres<sup>2</sup> observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

31.5 Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita possa figurar como causa

de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte. iii) pagamentos de benefícios e vantagens – remuneração indireta – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores não adicionados ao salário (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991).

31.6 Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento. Logo, não há falar-se que esse pagamento não configura renda, como pretende fazer crer a recorrente.

32. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada, se for o caso, e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação pesada. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8981, de 1995, prevista em seu art. art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9. 250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa. 33. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção.

34. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, a sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento<sup>4</sup>; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido.

35. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

Assim, na mesma linha, **não vislumbro a alegada incompatibilidade entre o dispositivo referido e o art. 3 do CTN.**

A recorrente alega ainda que teria sido comprovada a causa que acarretou a transferência de valores à Três Comércio.

Sobre esse ponto, importa ter em mente que a DRJ converteu o julgamento em diligência para que fosse elaborado laudo acerca dos documentos apresentados pela Recorrente. E com base no resultado da diligência, **entendeu que os documentos apresentados não seriam suficientes para demonstrar a causa das transferências:**

81. Em contraposição à conclusão Fiscal de que “os documentos produzidos pelos meios de controle utilizados pelas diligenciadas em suas atividades não permitem associar cada uma das vendas de assinaturas feitas mediante pagamento com cartões de crédito/débitos com as notas fiscais representativas da entrega dos respectivos exemplares (notas emitidas pela TRÊS COMÉRCIO contra ela mesma e com base nas quais a receita é reconhecida), tampouco permitem correlacionar cada uma dessas operações aos respectivos repasses feitos pelas administradoras de cartão de cartão de crédito/débito à ART no montante de R\$ 85.258.698,99”, as Impugnantes reafirmam a tese de que a causa das transferências é o **“repasso dos recebíveis de assinaturas comercializadas por esta última [TRÊS COMÉRCIO] e gerenciadas pela primeira pessoa jurídica [ART]”**.

82. Ressaltam o volume dos documentos acostados aos autos, e destacam que o “próprio relatório conclusivo afirma que os lançamentos contábeis e documentos apresentados pela TRÊS COMÉRCIO registraram vendas de assinaturas, entregas de exemplares e o reconhecimento das correspondentes receitas”, a partir dos seguintes excertos do referido documento:

*Por exemplo, no Livro Razão (“DOC\_COMPROBATORIOS\_RAZÃO”, às fls. 3109/3113 do PAF), tomando-se a conta do Passivo “2150158502 – ASSINATURAS P/ENTREGA FUTURA”, verifica-se, em 31/01/2015, que o lançamento a crédito com histórico “APROP. DE ASSINATURAS – VENDA JAN/2015” de R\$ 16.352.978,56, coincide com o relatório de venda CA0010 para o mês de janeiro/2015 (“DOC\_COMPROBATORIOS\_RELATÓRIO DE VENDAS”, às fls. 2960/2987 do PAF), sendo que as contrapartidas a débito deste lançamento são feitas contra contas de ativo, vinculadas a operadoras de cartões de crédito, dentre outras, em linha com a versão das impugnantes, que as identificou como “cartões a receber” (arquivo ora juntado “13 RECONHECIMENTO CONTABIL VENDA ASSINATURAS DIÁRIO JAN2015”, de fls. 3809 do PAF).*

*O lançamento a débito nesta mesma data relativo a “CANCELAMENTO DE ASSINATURAS JAN/2015” de R\$ 5.976.797,29, coincide com o relatório de cancelamentos CA0060 (“DOC\_COMPROBATORIOS\_RELATÓRIO DE VENDAS”, às fls. 2960/2987 do PAF).*

*Ainda em 31/12/2015, os lançamentos a débito com históricos “APROP. DE ASSINATURAS – ENTREGA 046969” (R\$ 488.260,49), “APROP. DE ASSINATURAS – ENTREGA 046970” (R\$ 1.218.478,81), “APROP. DE ASSINATURAS – ENTREGA 046971” (R\$4.785.699,57) e “APROP. DE ASSINATURAS – ENTREGA 046972” (R\$ 1.113.288,17) coincidem com os valores totais das Notas Fiscais emitidas pela TRÊS COMÉRCIO contra ela mesma para o mês de janeiro/2015. Contabilmente, esses lançamentos correspondem à apropriação das receitas de vendas à medida em que ocorre a efetiva entrega dos exemplares aos assinantes, sendo creditada a conta de receita “8140195301 – ASSINATURAS (PAGAS)”(arquivo ora*

*juntado “18 Conta Receita Jan Assinaturas Pagas”, de fls. 3811/3842 do PAF)*

83. Em que pese o acima referido, as Impugnantes deixam de mencionar outros trechos do Relatório Fiscal, que contêm as razões da conclusão denegatória de confirmação a que chegou a Fiscalização:

*O fato é que os dados oriundos dos documentos apresentados não se mostraram hábeis a demonstrar a correlação solicitada pelo órgão julgador, pois o Relatório de Entregas e as Notas Fiscais emitidas pela TRÊS COMÉRCIO contra si mesma, além de não trazerem qualquer elemento que permita concatenar a entrega de exemplares aos respectivos adquirentes de assinaturas que realizaram pagamentos com cartões de crédito e os respectivos repasses feitos pelas administradoras de cartões à ART, também não coincidem em relação às quantidades e valores de exemplares entregues.*

*Outra divergência desses controles, que também não pende em favor das diligenciadas, é observada na relação entre o “RELATORIO DE VENDAS” (fls. 2961/2987 do PAF) e a “PLANILHA\_VENDA\_ASSINATURAS\_2015”, contida na “PLANILHA COM DADOS DOS ASSINANTES” (fls. 3722 do PAF), que deveriam trazer dados coincidentes em relação aos valores de vendas de assinaturas com cartão de crédito, mas apresentam valores divergentes, conforme demonstrado no arquivo anexo “20 Compara Planilha Venda Assinaturas com Relatório de Vendas” (fls. 3843 do PAF).*

*As diligenciadas também apresentaram o que seria uma relação de todas as notas fiscais de remessa de produtos a seus assinantes durante o ano de 2015 (“RELACAO NOTAS DE REMESSA DISTRIBUIDORES 2015”, (arquivo não paginável às fls. 3793 do PAF), e ainda alguns DANFES do mês de janeiro/2015, em formato PDF, denominado “AMOSTRAGEM NFS DISTRIBUIÇÃO DE REVISTAS”(fls. 3794/3808 do PAF). Esses documentos também não contêm os elementos de conexão necessários para fazer as correlações pretendidas com essa diligência, ou seja, não é possível vinculá-los aos contratos de vendas de assinaturas cujos pagamentos se deram com cartões de crédito/débito, tampouco determinar de que maneira e quando esses pagamentos foram repassados pelas administradoras de cartões à ART.*

84. Fica claro, portanto, quais são os elementos de conexão necessários para estabelecer as correlações entre os contratos de vendas de assinaturas, os pagamentos efetuados com cartões de crédito/débito, e as transferências efetuadas.

**85. Não apresentados estes, o Contribuinte não logrou comprovar a causa dos pagamentos efetuados à TRÊS COMÉRCIO, logo, deve ser mantido o IRRF lançado.**

Nesse ponto, porém, ao analisar os documentos apresentados, bem como o relatório apresentado pela unidade de origem, **chego à conclusão diversa àquela defendida pela fiscalização.**

Nesse sentido, extrai-se do Recurso Voluntário:

Iniciaram por esclarecer de forma detalhada a dinâmica da venda de assinaturas pela TRÊS COMÉRCIO e a gestão destes recebíveis de operadoras de cartões pela ART.

Foi assim que informou que as vendas de assinaturas ocorreram através de contratos negociados com os clientes em diversos canais, presenciais e não presenciais [por exemplo: plataformas digitais], os quais eram transferidos para um sistema informatizado, onde ficavam registrados uma série de informações, tais como: dados do comprador; descrição das revistas assinadas; dados da forma de pagamento; dados do representante comercial, etc.

Apresentaram os relatórios de vendas com o detalhe das formas de pagamentos de todos os meses de 2015, gerados a partir do sistema informatizado alimentado com os dados de cada venda, assim como apresentaram amostras de contratos firmados em canais de contratação presencial.

Esclareceram que estas operações de venda de assinaturas foram integralmente contabilizadas pela TRÊS COMÉRCIO como “Vendas Para Entrega Futura” na conta contábil nº 2150158502 a crédito, e “cartão a receber” a débito.

**O Razão apresentado pelas então Impugnantes “bateu” integralmente com o relatório de vendas apresentado.**

À ART, por sua vez, cabia a administração dos recebíveis das operadoras de cartões decorrentes das sobreditas vendas de assinaturas realizadas pela TRÊS COMÉRCIO.

De acordo com o mencionado “CONTRATO DE GERENCIAMENTO DE RECEBÍVEIS E OUTRAS AVENÇAS”, à ART cabia apenas o percentual de 1% sobre o montante recebido das operadoras de cartões pelos serviços de gerenciamento destes recebíveis.

Assim, em decorrência do referido contrato, a nota fiscal de serviços mensalmente emitida pela ART em face da TRÊS COMÉRCIO tinha por base os recebimentos das operadoras de cartões do mês imediatamente anterior [por exemplo, a nota fiscal emitida em janeiro de 2015 teve como base os recebíveis de dezembro de 2014].

Logo, a partir dos extratos de cartão fornecidos pelas operadoras e apresentados nos autos pelas atuadas, a ART transferia o valor líquido das operações à TRÊS COMÉRCIO.

Os recebíveis pela ART ocorriam em duas contas bancárias, no BANCO BRADESCO e BANCO SANTANDER, cujos extratos foram apresentados às folhas 499/882 do processo administrativo supramencionado.

Assim é que a ART emitia o faturamento dos serviços prestados, com a emissão das respectivas notas fiscais, considerando os recebíveis do mês imediatamente anterior ao faturado.

**Pois estes documentos apresentados na diligência fiscal comprovaram que os valores transferidos no ano de 2015 da ART para a TRÊS COMÉRCIO ERAM COMPATÍVEIS COM OS VALORES DE SERVIÇOS FATURADOS E DECLARADOS PELA ART NO REFERIDO PERÍODO.**

Por ocasião da segunda diligência, as atuadas apresentaram uma planilha em formato 'xls' contendo os dados de todos os contratos firmados no período fiscalizado e atuado, denominado "PLANILHA VENDAS ASSINATURAS 2015".

A referida planilha trouxe, em complemento, uma gama de informações, tais como: data da contratação; número do pedido; nome do cliente; CPF; valor da assinatura; quantidade de assinaturas adquiridas; forma de pagamento; administradora do cartão de crédito, adquirente do cartão de crédito; valor pago e empresa recebedora.

Nesta planilha constaram todas as operações realizadas no ano de 2015, **CONSTANDO MAIS DE 400 MIL LINHAS COM INFORMAÇÕES DAS OPERAÇÕES REALIZADAS!!!!**

As empresas atuadas esclareceram que o sistema em que controlavam os contratos, denominado "Sistema Oracle", é distinto do sistema de emissão de notas fiscais, denominado "Protheus".

Em razão disto, a emissão das notas fiscais das revistas vendidas se dava de forma manual, por meio do relatório sintético de suas entregas, não sendo possível, portanto, relacionar a nota fiscal englobada *[emitida em conformidade ao §2º, da Cláusula Terceira, assim como o inciso I,*

*do parágrafo único, da Cláusula Quarta do Convênio ICMS 24/2011] à relação dos contratos de vendas firmados.*

Ademais, esclareceu que para se correlacionar os dados do sistema "Oracle", onde constava a base de informações dos contratos de vendas, com as notas de vendas emitidas pelo sistema "Protheus", seria necessário desenvolver uma nova ferramenta junto ao ERP das empresas para inclusão do número da nota fiscal nos dados de entrega.

Ainda assim, seria uma ferramenta de utilização extremamente complexa [por exemplo, para uma assinatura anual da revista 'Isto É', que contém 51 exemplares, seria necessário incluir os dados da nota fiscal na remessa de cada exemplar enviado ao cliente], e sua visualização só seria permitida por meio do ERP, uma vez que a base analítica de entregas do ano de 2015 possui tamanho de 104.000 Megas, não sendo possível sua visualização através de arquivos em formatos 'excel' ou 'txt'.

Inobstante, o fato é que as notas fiscais relacionadas às entregas das revistas foram disponibilizadas nestes autos, sendo suficientes para a comprovação da realização das sobreditas operações de comercialização de assinaturas de revistas pela TRÊS COMÉRCIO, gerenciadas pela ART.

As atuadas também apresentaram a relação de notas fiscais emitidas pela TRÊS COMÉRCIO, correspondentes às remessas dos exemplares aos assinantes durante todo o período de 2015, em formato 'txt', denominado "RELACAO NOTAS DE REMESSA DISTRIBUIDORES 2015", e ainda algumas DANFES do mês de janeiro, em formato PDF, denominado "AMOSTRAGEM NOTAS DE REMESSA DISTRIBUIDORES 2015".

A TRÊS COMÉRCIO esclareceu ainda que a emissão das notas fiscais se deu nos moldes do regime especial autorizado pelo Convênio ICMS 24/2011, que autorizou a dispensa da emissão de individual de NF-e quando da entrega dos exemplares aos assinantes, permitindo a **emissão de uma única NF-e englobada com os dados do próprio emitente.**

Por fim, as empresas esclareceram as possíveis divergências entre o relatório de entregas de assinaturas e as quantidades e valores constantes das notas fiscais.

Ademais, no caso concreto, em minha leitura, há clareza quanto ao escopo do contrato entre a ART, recorrente, e a Três Comércio, bem como a remuneração respectiva.

Além disso, apresentou-se extrato dos recebíveis de cartão de crédito e de débito das operadoras, bem como documentos suficientes para justificar as referidas transações econômicas.

A meu ver, data vênia os fundamentos trazidos na decisão recorrida, **os esclarecimentos prestados seriam suficientes para afastar o lançamento.**

Nesse sentido, ainda que persistisse alguma dúvida sobre parte das operações, decorrentes de eventuais inconsistências entre os documentos apresentados, não seria o caso de se manter a integralidade do auto de infração lavrado.

Embora a recorrente possa não ter apresentado documentação que pudesse identificar operação a operação e a origem das transferências, ou mesmo que tenha incorrido em violações no que diz respeito à emissão de documentos fiscais, mormente notas fiscais, ao analisar os documentos apresentados – (i) planilhas indicando cada um dos tomadores e respectivas assinaturas; (ii) documentação fiscal indicando os registros (razão); (iii) relatórios e contratos de vendas; (iv) notas fiscais – cheguei à conclusão de **que restou comprovada a causa das transferências realizadas.**

Por tais pontos, **entendo que restou demonstrada a causa no caso concreto.**

Ademais, a título suplementar, reforça-se que, no que tange à decadência alegada, importa consignar que não há como rever a decisão recorrida no que aplicou a súmula CARF n. 114. Com efeito, nos termos do art. 101, III do RICARF, trata-se de alegação não cognoscível:

Art. 101. Não se conhecerá de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir: I - decisão plenária transitada em julgado, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade, nos termos do §2º do art. 102 da Constituição Federal; II - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; ou III - Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, **não conheço desta parte do Recurso Voluntário.**

Reforça-se também que não se acata a alegação que busca afastar a multa de 75%, por suposta concomitância com a “penalidade de IRRF no patamar de 35%”, pois como dito anteriormente, o art. 61 da Lei 8981/95 não comporta penalidade.

Quanto ao **Recurso de Ofício**, analisando o acórdão recorrido, entendo que ele deve ser mantido pelos próprios fundamentos, nos termos autorizados pelo §12 do art. 114 do RICARF:

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; e II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Nesse sentido, peço vênias para transcrever o excerto da decisão que fundamentou a reforma parcial do lançamento em DRJ:

98. Outrossim, a Fiscalização entendeu haver evidente intuito de fraude, conforme definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, por considerar que a empresa Art & Editora JM Ltda. – CNPJ 17.052.668/0001-85, foi

utilizada como interposta, mediante a realização de pagamentos e/ou entrega de recursos a terceiros sem a devida comprovação da causa, notadamente pela não apresentação do(s) contrato(s) celebrado referente às operações.

99. Primeiramente é dever ressaltar que o fundamento legal da multa se esteia no art. 44, inciso I, c/c §1º, da Lei nº 9.430/1996, o qual foi alterado pela Lei nº 14.689/2023:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

[...]

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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)*

100. Logo, de plano, pelo princípio da retroatividade benigna (art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN) a multa aplicável aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficou reduzida pela Lei nº 14.689/2023 ao percentual de 100%.

101. Outrossim, o Impugnante argumenta não haver sido demonstrada a conduta delituosa, na medida em que as operações estão lastreadas em documentação farta e probatória.

102. É cediço que a imposição de multa qualificada é tema sempre muito espinhoso. A qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita quando e apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

103. A análise das características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, indica que a primeira premissa indispensável é a sonegação e fraude como condutas dolosas. Isso se depreende da

expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

104. Portanto, para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

105. É necessário que sejam demonstrados atos do agente fiscalizado que transcendam a conduta objetiva descrita no tipo tributário, sendo preciso que haja a efetiva comprovação da intenção da prática do fato delituoso. Nesse sentido, é o entendimento firmado pelo CARF na Súmula nº 14:

*Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

106. Nessa linha intelectual, pelo que se extrai do Relatório Fiscal, os fatos que ensejaram a majoração da multa não são suficientes para enquadrar os pagamentos efetuados como ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. No Termo de Verificação Fiscal, o tema da majoração da multa de ofício proporcional aplicada está confinado em um único parágrafo, que a seguir se transcreve:

*Diante dos fatos acima expostos, será aplicada a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o imposto apurado. A empresa Art & Editora JM Ltda. – CNPJ 17.052.668/0001-85, foi utilizada como interposta, mediante a realização de pagamentos e/ou entrega de recursos a terceiros sem a devida comprovação, fundamentação, motivação dos valores pagos/transferidos, não comprovou a causa para a realização dos mesmos. Cabe ressaltar que o sujeito passivo foi regularmente intimado a apresentar os contratos celebrados, a forma de recebimento dos valores e os repasses aos contratantes. Nenhuma documentação relativa foi apresentada, possibilitando o enquadramento no Art. 71, incisos I e II da Lei 4502/64, [...]*

107. Basicamente, o argumento da fraude é a constatação de que o Sujeito Passivo efetuou pagamentos considerados sem causa, circunstância esta que por si só ensejou o próprio lançamento, reforçada pela não apresentação do contrato e doutros documentos que justificariam as transferências, o que veio a ser suprido com a apresentação do documento às e-fls. 3114 a 3117, ainda que a Fiscalização os haja considerados insuficientes para comprovar a causa dos pagamentos.

108. No mais, o lançamento se fez com elementos disponibilizados pelo autuado e informações registradas na sua escrituração disponibilizada no ambiente SPED.

109. Assim, não há nos autos evidência decisiva de ação ou omissão dolosa, por parte da Autuada ou Responsável Solidário passível de se enquadrar no tipo previsto na norma sancionadora.

110. Nesse contexto, não se justifica a aplicação da penalidade no percentual majorado.

**Por tais razões, deve ser ajustada a penalidade aplicada ao percentual de 75%, como previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.**

#### **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

111. A responsabilidade solidária imputada a TRÊS COMÉRCIO DE PUBLICAÇÃO LTDA - CNPJ 00.597.491/0001-08, no Auto de Infração, está fundamentada no art. 124, inciso I, do CTN, com base em interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

112. Vale trazer à cola a abordagem do TVF:

*Considerando os relacionamentos verificadas entre a Art & Editora JM Ltda. com as empresas do grupo econômico, envolvendo: Editora Três Ltda; Três Editorial Ltda; Três Comércio de Publicação Ltda e Três Edições Culturais Ltda. corroboradas com os amplos e ilimitados poderes concedidos pelos sócios: Pedro Filipe Marques e Pedro Paulo Belotti Júnior aos outorgados, que durante o ano calendário de 2015, mantiveram conexões com empresas do grupo econômico a saber:*

(...)

113. Contra a responsabilidade tributária atribuída à TRÊS COMÉRCIO, a defesa se insurge sob o argumento de que não foi intimada em momento em algum, não participou e não foi chamada a participar do processo fiscalizatório, e também aduz que nenhum dos fatos mencionados no TVF para motivar a responsabilização tem qualquer efeito sob o caso concreto, precipuamente porque não foi demonstrado pela Fiscalização qualquer irregularidade; destaca do raciocínio desenvolvido pela Fiscalização para a responsabilização da empresa os seguintes pontos:

☐ procurações públicas outorgadas a terceiros, as quais a Fiscalização interpretou como instrumento para instalação de uma administração paralela à revelia dos sócios constituídos

☐ interposição fraudulenta da ART que a Fiscalização relacionou com uma intenção de “desviar o foco tributário”, com base nas procurações públicas, pessoas outorgadas, relacionamento com outras empresas do grupo, relações familiares, etc

114. Cumpre esclarecer que a intimação prévia à ciência da constituição do crédito tributário não é condição de validade do lançamento, sequer afasta a sujeição passiva, seja do contribuinte, seja do responsável, cuja condição se encontra descrita nas hipóteses previstas em lei. Logo, são improcedentes os argumentos de cerceamento de direito de defesa ou de ausência de “participação” do responsável no decorrer do procedimento fiscal.

115. Não obstante, a responsabilização tributária atribuída pela Fiscalização está pautada no art. 124, inciso I, do CTN, que cuida do interesse comum no fato gerador do crédito tributário.

116. Outrossim, os motivos apresentados pela Fiscalização para atribuir a responsabilidade de terceiro, em breve síntese, constituem os mesmos fatos que ensejaram o lançamento, acrescentado:

*Considerando as relacionamentos verificadas entre a Art & Editora JM Ltda. com as empresas do grupo econômico, envolvendo: Editora Três Ltda; Três Editorial Ltda; Três Comércio de Publicação Ltda e Três Edições Culturais Ltda. corroboradas com os amplos e ilimitados poderes concedidos pelos sócios: Pedro Filipe Marques e Pedro Paulo Belotti Júnior aos outorgados, que durante o ano calendário de 2015, mantiveram conexões com empresas do grupo econômico a saber: Alcides Tavares e Dalmasio Fernandes de Oliveira, tinham vínculo com a Três Editorial Ltda., além das relações familiares: Carlos Domingo Alzugaray e Paula Alzugaray Van Steen, filhos da sócia responsável pela Editora Três Ltda. e várias empresas do grupo – Catia Alzugaray, propiciando a instalação de uma administração paralela, possibilitando que a empresa fosse gerenciada administrativamente, financeiramente e também em sua representatividade, à revelia dos sócios constituídos, possibilitando a utilização pelos prepostos, na captação de recursos através de operações com utilização de cartões de crédito/débito e em ato contínuo abastecer através de pagamentos/transferências, empresa do grupo econômico, a filial Três Comércio de Publicação Ltda.– CNPJ 00.597.491/0002-80 (filial), a principal beneficiária da maioria dos valores disponibilizados, ficando assim demonstrado a condição da Art & Editora JM Ltda. de empresa interposta do grupo econômico, desviando com isso o foco tributário. A administração paralela e independente que se instalou na Art & Editora JM Ltda. participou efetivamente da movimentação financeira, no Banco Bradesco S/A, ficou mais claramente evidenciado quando da realização dos pagamentos/transferências. Durante o ano calendário de 2015, nesta instituição financeira, os recursos disponíveis somaram o montante de R\$ 86.021.201,24, deste valor foi disponibilizado o montante de R\$ 84.255.070,00 para os pagamentos/transferências realizados em favor da Três Comércio de Publicações Ltda. – CNPJ 00.597.491/0002-80 (Filial), cabendo ressaltar que os documentos apresentados pela Art & Editora JM Ltda (cópias das Ref. Autorizações para transferência bancária e/ou Numerário e o documento denominado Razão Analítico) comprovaram isto,*

*pois os responsáveis pela movimentação das contas correntes foram os mandatários constituídos, podendo ser verificado nas cópias dos extratos bancários da conta corrente 0686686-7 – Banco Bradesco S/A, onde consta que um dos outorgados Alcides Tavares teve acesso e emitiu os Extratos Mensais / Por Período, contendo as datas e a hora das operações realizadas necessárias a emissão. Temos ainda a documentação relativa as ref. Autorização para transferência bancária e/ou de Numerário, dirigidas ao Banco Bradesco S/A, com a finalidade de autorizar as operações bancárias envolvendo os pagamentos/transferências realizados através da conta corrente 0686686-7. Nesses documentos constam as assinaturas dos responsáveis pela concretização das operações bancárias, podendo ser verificado a efetiva participação dos mandatários listados nas Procurações Públicas outorgadas. Nas mencionadas autorizações foi possível identificar Liane Mikowski e Claudia Regina Soares dos Santos, como signatárias, evidenciado a interferência direta e o controle da empresa por terceiros ligados ao grupo econômico, ficando os sócios à revelia do processo, principalmente nº tocante a parte financeira.*

117. Da leitura do parágrafo acima, se extrai que a Fiscalização, além de vincular a responsabilização da TRÊS COMÉRCIO aos próprios pagamentos/transferências cuja causa o Contribuinte não logrou comprovar a contento, fato que atraiu a aplicação do art. 674 do RIR 99; fundou a responsabilidade tributária no fato de existirem terceiros mandatários outorgados pelos sócios da ART com poderes para movimentação financeira e na existência de relações familiares entre pessoas físicas que cita. Bem como afirma tratar-se o caso de interposição fraudulenta da ART em relação ao grupo econômico, com uma intenção de “desviar o foco tributário”.

118. Ou seja, a Autoridade Fiscal limita-se a apontar genericamente uma intenção de desvio de “foco tributário”, sem determinar qual foco teria sido desviado, sugerindo aleatoriamente procurações e “conexões com empresas do grupo econômico”, sem determinar uma linha de raciocínio consubstanciada em elementos probatórios que definam o interesse comum presente no caso.

119. A fiscalização simplesmente demonstrou que a TRÊS COMÉRCIO se beneficiou dos pagamentos feitos pelo Contribuinte, não havendo aí interesse jurídico no fato gerador, mas sim interesse meramente econômico.

120. Ora, o pagamento sem causa, por si só, não tem o condão de vincular automaticamente o beneficiário ao fato gerador tributário. O art. 674 do RIR 99, base legal na Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º, não constitui norma de responsabilização tributária. O benefício financeiro auferido mediante transferências bancárias provenientes de conta de titularidade da pessoa jurídica, ainda que sem causa negocial e em valores significativos, é insuficiente para caracterização de interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária.

121. Ainda que se presuma que os pagamentos correspondam a omissão de receitas da TRÊS COMÉRCIO, vige a Súmula CARF n 14:

*Súmula CARF n. 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

122. Nesse passo, **deve ser afastada a responsabilização tributária atribuída à TRÊS COMÉRCIO com base no art. 124, inciso I do CTN.**

Assim, por concordar com tais fundamentos, mantenho a decisão recorrida nessa parte.

Por fim, conforme já consubstanciado no voto, no que tange ao mérito da petição recursal, entendo que o melhor caminho é afastar o lançamento realizado com fulcro no art. 61 da Lei n. 8.981/95.

### Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares apontadas e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário e nego provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, redator designado

Não obstante o profundo e bem fundamentado voto do Ilmo. Relator, a Turma, por maioria, divergiu de seu entendimento quanto ao mérito da autuação (IRRF sobre, negando provimento ao recurso voluntário pelas razões que passo a sinteticamente expor.

Em síntese, discute-se lançamento de IRRF sobre “pagamentos sem causa”, apontando-se no TVF que “*O sujeito passivo, realizou pagamentos e/ou entregou recursos a terceiros sem a devida comprovação, fundamentação, motivação dos valores pagos/transferidos, ou seja, não comprovou a causa para a realização dos mesmos*”. O lançamento se refere, mais especificamente, aos valores que eram transferidos da Recorrente (ART) à empresa Três Comércio Ltda.

O Ilmo. Relator, em seu voto, entendeu por suficientemente provada a causa dos pagamentos feitos à Três Comércio Ltda., entendimento do qual divergiu a Turma, reputando não

suficientemente provada a materialidade das operações. Cumpre notar que a divergência se deu tão somente em relação a este ponto de mérito do recurso voluntário, tendo havido concordância com o Ilmo. Relator em relação aos demais tópicos abordados em seu voto.

Nesse sentido, importa notar que essa espécie de infração (IRRF) é de cunho eminentemente probatório, assim como ocorre na glosa de despesas, por exemplo. O cerne de tais questões é justamente a (in)capacidade de o contribuinte provar que os seus dispêndios (custos ou despesas) se deram por operações efetivamente existentes, isto é, lastreadas em documentos comprobatórios mínimos que demonstrem que o serviço efetivamente existiu ou que a mercadoria efetivamente foi adquirida.

A infração relativa ao IRRF sobre pagamentos sem causa exsurge, assim, como efetivamente deve ser, quando o contribuinte não é capaz de comprovar a materialidade que justifica o fluxo financeiro.

Veja-se que a legislação atinente ao Imposto de Renda expressamente determina que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, e que essa escrituração deve abranger todas as suas operações (art. 251 do RIR/99), e será sujeita à verificação pela autoridade fiscal (art. 276):

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).

E, mais ainda, a legislação igualmente determina que, para fazer prova em favor do contribuinte, a escrituração deve ser mantida com observância das disposições legais, como dispõe o artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

**§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.** (Grifo nosso)

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Não basta, pois, que o contribuinte lastreie suas operações apenas de forma escritural. Deve manter em boa guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos que instrumentalizam as operações registradas contabilmente e que alteraram sua situação patrimonial, incluindo, conseqüentemente, documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações financeiras neles refletidos.

Pois bem.

A incidência do IRRF no presente caso prevista no art. 61 da Lei 8.981/95. Dispõe o artigo:

Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 675, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99)

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

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

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

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

Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas seguintes hipóteses:

**i) Pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiário não identificado:** a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

**ii) Pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa:** Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do

pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa

Como bem observou o Ilmo. Conselheiro Efigenio de Freitas Junior, em voto a respeito do tema (Acórdão 1101-001.357), *“para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte”*.

Portanto, reitero: a infração relativa ao IRRF com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995 é de cunho eminentemente probatório.

E, no caso em tela, entendeu esta Turma Julgadora não estar suficientemente provada a materialidade das operações a justificar o fluxo financeiro.

Em síntese, o que foi constatado no Termo de Verificação Fiscal é que a Recorrente recebia valores basicamente decorrentes de operadoras de cartões de crédito (concentrados principalmente na conta do Banco Santander) e repassava a maior parte de referidos valores a terceiros (através da conta bancária junto ao Bradesco):

Em decorrência do fato acima mencionado e considerando que dos valores disponibilizados pelas operadoras dos cartões, como pode ser verificado nos extratos bancários apresentados:

☒ Banco Santander (Brasil) S/A – conta corrente: 13-006492-6;

☒ Banco Bradesco – conta corrente: 0686686-7;

e sintetizados na Planilha XX, demonstram que movimentação dos recursos ocorreram da seguinte forma:

☒ Banco Santander Brasil S/A: conta corrente nº 13-006492-6, mantida no Banco Santander(Brasil) S/A – esta conta corrente foi a responsável pela movimentação da maioria dos recursos disponíveis e originários das operações envolvendo cartões de crédito (Planilha II; III; III; IV; V e VI). À medida que os valores eram creditados pelas operadoras, ou disponibilizados através de liberação, cessão e antecipação, eram transferidos praticamente em sua totalidade para a conta corrente movimentada no Banco Bradesco S/A; através do envio de Transferência Eletrônica Disponível – TED’s, DOC’s. (Planilhas VII e VIII).

☒ Banco Bradesco S/A: conta corrente: 0686686-7: nesta conta, a movimentação ocorre da seguinte forma: i) os recursos a crédito, envolveram o recebimento de valores oriundos do Banco Santander, conforme mencionado acima e ii)

recebimento levados a crédito, de valores envolvendo as operações com cartões crédito (Planilhas IX e X). Na Planilha XIV – Recursos a Disposição, temos os valores disponíveis, oriundos de operações com cartões de crédito, utilizados para efetuar os pagamentos e transferências, que representaram a maior parte dos débitos ocorridos na conta corrente.

Todavia, entendeu-se que a *“A documentação hábil e idônea que dariam subsídios aos pagamentos/transferências efetuados, a motivação das transações, os contratos com as empresas, a forma de recebimento e comissões auferidas em caso de prestação de serviço não foram disponibilizados, bem como nenhum esclarecimento foi prestado relativo aos documentos solicitados.”*

Adicionalmente, notou a fiscalização ainda que havia coincidência de sócios entre a Recorrente e as empresas Editora Três Ltda. e Três Comércio Ltda., além de procurações com amplos poderes outorgadas pela Recorrente a pessoas com vínculo familiar com todas as empresas em questão. Embora tais fatos não sejam, por si só, representativos de nenhuma ilicitude, acabaram por reforçar na fiscalização o entendimento pela maior necessidade probatória a justificar as transferências de numerários.

A defesa da Recorrente, então, baseou-se no argumento de que funcionava apenas como uma “gerenciadora de recebíveis”, e que todos os valores oriundos de cartões de crédito/débito e demais ingressos eram, em realidade, de titularidade da Três Comércio Ltda., que havia contratado a Recorrente sob remuneração de 1% sobre o montante das assinaturas. Assim, a ART, ora Recorrente, recebia os valores das assinaturas comercializadas, gerenciava esses recebimentos, e, remunerando-se por um percentual, repassava os valores à Três Comércio. Alegou-se que, por lapso, os documentos contratuais que dariam lastro a essas operações não foram tempestivamente apresentados à fiscalização.

De forma muito prudente, a DRJ converteu o julgamento em diligência, para que o argumento da Recorrente fosse devidamente aprofundado. Observou-se, em especial, que, embora fosse plausível o argumento da empresa, a documentação carreada aos autos não permitia a individualização de cada pagamento recebido pela ART (decorrente das vendas) e o consequente repasse à Três Comércio:

14 Quer dizer, em apertada síntese, o imo da questão – A CAUSA QUE JUSTIFICOU OS PAGAMENTOS – envolve os eventos precedentes de vendas realizadas pela TRÊS COMÉRCIO à eventuais ADQUIRENTES dos títulos e das assinaturas do Grupo de Comunicação Três, os quais efetivaram pagamentos, via cartão de créditos/débitos – valores consolidados da DECRED, por operadora, na planilha I, às fls. 2.178 -, à ART que os transferiu para TRÊS COMÉRCIO. Nessa senda, não podemos olvidar que a Defesa carrou aos autos notas fiscais de vendas de revistas (assinaturas) emitidas pela TRÊS COMÉRCIO que, no seu entender, confirmariam a legitimidade dos recebíveis gerenciados pela ART e posteriormente transferidos para a TRÊS COMÉRCIO. Entretanto, compulsando esses documentos fiscais verifica-se identidade entre o emitente e o destinatário,

o que nos leva ao seguinte questionamento, quem foram os adquirentes que efetivaram os pagamentos à ART para posteriormente serem repassados à TRÊS COMÉRCIO?

15 Destarte, resta hialino que, para formarmos nossa convicção, é imprescindível identificarmos todos os partícipes e como se consubstanciaram as respectivas atuações, contudo, compulsando os autos, sem qualquer juízo de valor, só há comprovantes em relação a uma parte. Isto é, foram carreados aos autos o contrato de gerenciamento de recebíveis e outras avencas e demais documentos financeiros e contábeis que suportam a operação visando comprovar a transferência dos recursos da ART para TRÊS COMÉRCIO, todavia, é inquestionável que, para ratificar a veracidade da causa referenciada na contenda, as comercializações efetivadas pela TRÊS COMÉRCIO que amparam a prestação de serviço realizada pela ART sejam comprovadas, evidenciando assim a possível procedência da contestação sob julgo. Até porque, em prol de exercer com eficiência a prestação de serviço firmada, é elementar que a ART tivesse conhecimento das comercializações concretizadas pela TRÊS COMÉRCIO, os eventuais ADQUIRENTES dos títulos e das assinaturas do Grupo de Comunicação Três que realizaram os pagamentos, a operadora de cartão de crédito/débito que utilizaram, datas dos pagamentos e os montantes envolvidos.

A diligência, ao final, concluiu que os elementos documentais apresentados não permitiam a “conciliação” e vinculação das operações entre as partes e entre estas e seus clientes, apontando uma série de incongruências que restaram sem explicação adequada:

Todavia, esses lançamentos não trazem elementos de conexão que permitam identificar os exemplares entregues aos correspondentes assinantes que efetuaram pagamentos com cartão de crédito/débito, tampouco em quais momentos as respectivas receitas de vendas estão sendo reconhecidas. Também não são suficientes para identificar o momento e por qual valor as administradoras de cartão de crédito realizaram o repasse de cada uma dessas vendas de assinaturas à ART.

Constata-se que as informações da nota fiscal de venda ao assinante, caso tal documento existisse, funcionariam como elementos de rastreabilidade que permitiriam fazer as associações requeridas.

As diligenciadas também alegam que não conseguiram fazer essa vinculação porque a “PLANILHA\_VENDA\_ASSINATURAS\_2015.xlsx” (contida nº arquivo não paginável “PLANILHA COM DADOS DOS ASSINANTES”, fls. 3792 do PAF) seria muito extensa e haveria uma incompatibilidade entre o sistema em que os contratos eram controlados e o sistema de emissão de notas fiscais, não sendo possível sua visualização através de arquivos em formato ‘excel’ ou ‘txt’.

Inexistindo um controle informatizado que fizesse essa correlação, as diligenciadas ainda informaram que a emissão dessas notas fiscais englobadas (da

TRÊS COMÉRCIO contra si mesma) se dava de forma manual, com base em um relatório sintético de entregas de exemplares de suas publicações.

(...)

Verificou-se que no "Relatório Sintético das Entregas - Produto/Edição" ("DOC\_COMPROBATÓRIOS\_RELATÓRIO DE ENTREGAS", fls. 3430/3445 do PAF) que servia de base para a emissão das Notas Fiscais da TRÊS COMERCIO contra ela mesma ("Notas fiscais TRES", às fls. 2690/2876 do PAF e "DOC\_COMPROBATÓRIOS\_NF\_VENDAS DE REVISTAS", às fls. 3446/3632 do PAF) o Total Geral de revistas "Pagas" e "Grátis" apresentava quantidades e valores divergentes daqueles constantes nas mencionadas Notas Fiscais. Por exemplo, para o mês de janeiro/2015, o relatório indicava um Total Geral de entregas (Pagas e Grátis) de 859.206 unidades (810.042 + 49.164), num valor total de R\$ 7.235.983,90 (7.187.707,20 + 48.276,70), ao passo que as notas fiscais (n.os 46969, 46970, 46971 e 46972) registravam saídas de 922.976 unidades para um montante de R\$ 7.606,777,04.

As diligenciadas sugerem que essa diferença decorreria de erro resultante das milhares de operações que eram registradas manualmente por seus operadores ou que essa diferença poderia decorrer do fato de que as revistas digitais não se encontrarem ainda estruturadas no sistema "Oracle" como um "produto", o que poderia justificar essa diferença entre os relatórios de entrega e as notas fiscais emitidas, mas que, de toda forma, sendo uma diferença a maior, estava declarada em documentos fiscais, inexistindo qualquer prejuízo ao Erário.

(...)

O fato é que os dados oriundos dos documentos apresentados não se mostraram hábeis a demonstrar a correlação solicitada pelo órgão julgador, pois o Relatório de Entregas e as Notas Fiscais emitidas pela TRÊS COMÉRCIO contra si mesma, além de não trazerem qualquer elemento que permita concatenar a entrega de exemplares aos respectivos adquirentes de assinaturas que realizaram pagamentos com cartões de crédito e os respectivos repasses feitos pelas administradoras de cartões à ART, também não coincidem em relação às quantidades e valores de exemplares entregues.

Outra divergência desses controles, que também não pende em favor das diligenciadas, é observada na relação entre o "RELATORIO DE VENDAS" (fls.

2961/2987 do PAF) e a "PLANILHA\_VENDA\_ASSINATURAS\_2015", contida na "PLANILHA COM DADOS DOS ASSINANTES" (fls. 3722 do PAF), que deveriam trazer dados coincidentes em relação aos valores de vendas de assinaturas com cartão de crédito, mas apresentam valores divergentes, conforme demonstrado no arquivo anexo "20 Compara Planilha Venda Assinaturas com Relatório de Vendas" (fls. 3843 do PAF).

As diligenciadas também apresentaram o que seria uma relação de todas as notas fiscais de remessa de produtos a seus assinantes durante o ano de

2015(“RELACAO NOTAS DE REMESSA DISTRIBUIDORES 2015”, (arquivo não paginável às fls. 3793 do PAF), e ainda alguns DANFES do mês de janeiro/2015, em formato PDF, denominado “AMOSTRAGEM NFS DISTRIBUIÇÃO DE REVISTAS”(fls. 3794/3808 do PAF). Esses documentos também não contêm os elementos de conexão necessários para fazer as correlações pretendidas com essa diligência, ou seja, não é possível vinculá-los aos contratos de vendas de assinaturas cujos pagamentos se deram com cartões de crédito/débito, tampouco determinar de que maneira e quando esses pagamentos foram repassados pelas administradoras de cartões à ART.

Em que pese as dificuldades tecnológicas aduzidas pelas diligenciadas, os documentos produzidos pelos meios de controle utilizados pelas diligenciadas em suas atividades não permitem associar cada uma das vendas de assinaturas feitas mediante pagamento com cartões de crédito/débitos com as notas fiscais representativas da entrega dos respectivos exemplares (notas emitidas pela TRÊS COMÉRCIO contra ela mesma e com base nas quais a receita é reconhecida), tampouco permitem correlacionar cada uma dessas operações aos respectivos repasses feitos pelas administradoras de cartão de crédito/débito à ART no montante de R\$ 85.258.698,99.

Portanto, de acordo com os critérios adotados para análise dos elementos de prova, não restou demonstrada a causa dos pagamentos realizados.

Como se nota, a grande questão é a ausência de “rastreabilidade” entre os diferentes controles manuais adotados pela Recorrente, que não permitiram associar cada uma das vendas de assinaturas feitas mediante pagamento com cartões de crédito/débitos com as notas fiscais representativas da entrega dos respectivos exemplares e tampouco permitem correlacionar cada uma dessas operações aos respectivos repasses feitos pelas administradoras de cartão de crédito/débito à ART.

Embora se reconheça a complexidade de se lidar com volumes de informação elevados, como parece ser o caso dos autos, não há como furtar-se ao fato de que a Recorrente não consegue comprovar com precisão os valores que transaciona com instituições financeiras e com a empresa Três Comércio (que, rememore-se, é empresa com conexão gerencial). Nesse sentido, a alegada “incompatibilidade” entre seus sistemas e a ocorrência de erros de “operação manual” pelos seus funcionários – em que pese serem plausíveis – não são capazes de afastar as conclusões da autuação, reforçadas na diligência.

É de se ressaltar que, tratando-se de autuação de IRRF por pagamento sem causa, assim como há o ônus fiscalizatório de individualizar cada transação (sob pena de vício do lançamento), oportunizando ao contribuinte a explicação e contraditório específico para cada operação, é também ônus do contribuinte ser capaz de comprovar cada transação financeira efetuada. A explicação “global” da operação entre as partes, do ponto de vista comercial, não supre referido ônus.

Por essas razões, votou a Turma, por maioria, por negar provimento ao recurso voluntário no mérito, mantendo a exigência de IRRF.

*Assinado Digitalmente*

**Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**