



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.720565/2010-58
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2402-004.174 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES
Embargante LPS BRASÍLA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria enfrentada no acórdão embargado.

Embargos Rejeitados

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os embargos opostos, vencido o conselheiro Thiago Taborda Simões. Os conselheiros Thiago Taborda Simões e Luciana de Souza Espíndola Reis apresentarão declaração de voto.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração com fundamento no artigo 65 do Regimento Interno do CARF, opostos pelo contribuinte contra acórdão desta turma:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Alega a embargante que o acórdão teria incorrido em omissões. Segue transcrição:

Da omissão quanto ao arbitramento

Como demonstrado no Recurso Voluntário às páginas 34 a 36, o procedimento de arbitramento é instituto admitido em direito apenas em situações muito específicas e excepcionais, vale dizer, é um instituto jurídico de exceção. Transcreva-se o seguinte trecho do Recurso voluntário:

...

*Talvez por julgar estar diante dessa barreira intransponível, a Autoridade Fiscal procedeu ao arbitramento, o qual apresentou diversas falhas já apontadas e devidamente atacadas no Recurso Voluntário, mas **foi omissa ao não demonstrar tal intransponibilidade**. Essa demonstração seria necessária para justificar o arbitramento.*

...

Da omissão quanto à fundamentação legal do arbitramento

Conforme se demonstrou no Recurso Voluntário, diante da ausência de procedimento específico previsto na lei 8.212/91, a Autoridade Fiscal criou um procedimento de arbitramento não previsto no ordenamento jurídico. Tal procedimento seguiu critérios pouco claros, imprecisos e sem qualquer previsão legal.

...

A despeito da demonstração parcialmente transcrita acima, o acórdão embargado foi omisso, pois não se manifestou sobre o argumento da Embargante, de que o arbitramento deveria seguir os critérios do Decreto 3.048/99 (o Regulamento da Previdência Social).

...

Da omissão quanto à produção da prova negativa

*O Recurso Voluntário também foi claro e preciso ao defender que **não se pode exigir prova negativa de quem alega não ter***

pagado valores sujeitos a tributação, pois isso implica exigir do contribuinte a produção de prova impossível.

A Embargante demonstrou, assim, que a Autoridade Fiscal deveria apresentar a prova dos pagamentos realizados para que fosse permitida a inversão do ônus da prova quanto aos valores supostamente pagos, pois sem tal comprovação a inversão do ônus da prova é ilegal.

...

A despeito das alegações da embargante, o acórdão recorrido foi omissivo, pois não se manifestou acerca da alegação do contribuinte, de que a

inversão do ônus da prova não seria aplicável no caso em questão e tampouco explicou como poderia o contribuinte produzir a prova requerida no caso, a qual era manifestamente impossível.

...

4. Da omissão quanto ao fundamento legal para o arbitramento

Além de não justificar a não aplicação do artigo 201 § 3º, do Decreto nº 3.048/99, a Autoridade Fiscal afirmou que "a apuração da importância devida pode ser realizada por outros meios que se mostrem razoáveis".

...

*Seja ou não razoável o método, fato é que o acórdão embargado foi omissivo ao **não apontar o fundamento legal** de sua decisão, de maneira que o acórdão embargado merece integração, para que sejam afastadas as omissões apontadas, manifestando-se sobre cada um dos argumentos sobre os quais não se manifestou.*

...

5. Da omissão quanto à desconconsideração da escrita contábil sem motivação

No item 6.1, que se inicia na página nº 41 de seu Recurso Voluntário, a Embargante alegou que a Autoridade Fiscal não poderia presumir a omissão de receitas correspondentes às corretagens que supostamente teria repassado aos Corretores Independentes. Isso, pois tal alegação demandaria desconconsideração de sua escrita contábil e não há no Auto de Infração alegação de erro de contabilização pela Embargante.

...

Veja-se, o conhecimento deste argumento faria cair por terra integralmente o Auto de Infração em questão, motivo pelo qual é de suma importância a manifestação do acórdão sobre ele. Contudo, o Acórdão Recorrido foi omissivo ao não abordar este tópico.

Portanto, o acórdão embargado merece integração, para que sejam afastadas as omissões apontadas, manifestando-se sobre cada um dos argumentos sobre os quais não se manifestou.

...

Conclui-se pela necessidade de integração do acórdão embargado, por padecer de vícios de omissão quanto:

à ausência de necessidade de arbitramento;

à impossibilidade de produção da prova negativa;

à existência de procedimento legalmente previsto para o arbitramento, não utilizado pela Autoridade Fiscal;

ao fundamento legal do arbitramento com base em "outros procedimentos razoáveis"; e

à desconsideração da escrita contábil sem seu devido questionamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Verifico o preenchimento dos requisitos formais dos embargos opostos, e portanto, passo a examiná-los.

Primeiramente, ressalta-se que mesmo em procedimento administrativo os embargos de declaração representam uma via estreita, não se prestando para a modificação da decisão embargada que não contenha omissão, contradição ou obscuridade.

Adotada essa primeira premissa, passo ao exame do recurso.

Peço vênia ao Conselheiro Carlos Henrique Oliveira para reproduzir sua análise trazida aos autos na informação em embargos.

As decisões em recursos não são omissas pelo fato de não enfrentar ponto-a-ponto as alegações do recorrente. Cabe ao julgador examinar todas as questões fáticas e jurídicas apresentadas pelas partes e fundamentar sua decisão, sem que necessariamente seja pautada pela concatenação dialética do recorrente. É permitido ao julgador organizar seus fundamentos e conclusões na ordem que compreenda mais adequada para sua exposição.

Esse entendimento é esposado por Theotonio Negrão (in *Código de Processo Civil e legislação Processual em vigor*. 29ª ed. Saraviva, 1998, p. 448, item 17ª), que assevera que “o juiz não está obrigado a responder todas as alegações das partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se obriga a ater-se aos fundamentos indicados por elas e tampouco a responder um a um todos os seus argumentos”.

Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HABEAS CORPUS. DOSIMETRIA. APLICAÇÃO DA PENA-BASE. AMBIGUIDADE, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. MANIFESTAÇÃO QUANTO À TESE LEVANTADA NO PARECER MINISTERIAL. DESNECESSIDADE. SUPOSTA VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DESTE STJ. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.

1. Nos limites estabelecidos pelo art. 619, do Código de Processo Penal, os embargos de declaração destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição eventualmente existentes no julgado.

2. O julgador não está obrigado a se manifestar acerca de todas as alegações suscitadas pelas partes, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

3. A revisão da pena imposta pelas instâncias ordinárias via *habeas corpus* é possível em situações de manifesta ilegalidade ou abuso de poder reconhecíveis de plano, sem maiores incursões em aspectos circunstanciais ou fáticos e probatórios, consoante orientação pacificada neste Superior Tribunal.

4. O Superior Tribunal de Justiça não é competente para se manifestar sobre suposta violação de dispositivo constitucional, sequer a título de prequestionamento. Exegese do art. 105 da CF/88.

5. A pretensão de rejugamento da causa, na via estreita dos declaratórios, mostra-se inadequada.

6. Inexistente na decisão monocrática embargada qualquer ambigüidade, obscuridade, contradição ou omissão, não há como se acolher os declaratórios.

7. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no HC 164356 / DF EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO HABEAS CORPUS 2010/0039401-4; relator Ministro JORGE MUSSI (1138); T5 – Quinta Turma, DJ 26/06/2012)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL E CIVIL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. RECURSO PROVIDO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO. EMBARGOS REJEITADOS.

Os embargos de declaração têm como objetivo sanar eventual existência de obscuridade, contradição ou omissão (CPC, art. 535), sendo inadmissível a sua oposição para rediscutir questões tratadas e devidamente fundamentadas na decisão embargada, já que não são cabíveis para provocar novo julgamento da lide.

A contradição apta a abrir a via dos embargos declaratórios é aquela interna ao decisum, existente entre a fundamentação e a conclusão do julgado ou entre premissas do próprio julgado, o que não se observa no presente caso.

A omissão que autoriza o manejo dos embargos declaratórios diz respeito à questão fundamental ao deslinde da controvérsia não examinada no julgado. No caso, todas as questões foram decididas, nos limites necessários julgamento da causa.

Embargos declaratórios rejeitados.

(Edcl. no Recurso Especial nº 1.193.789-SP; Rel. Min. Raul Araújo; DJ 22/10/2013) (grifei)

Nessa análise, estaremos apresentando a alegação do embargante e o respectivo trecho extraído do acórdão para que se examine a efetiva omissão.

Da omissão quanto ao arbitramento e sua fundamentação legal

Sendo método excepcional para o lançamento, a autoridade fiscal não teria demonstrado sua necessidade.

Entendo que o acórdão enfrentou essa questão no seguinte trecho:

“Outro ponto de inconformismo da recorrente seria o procedimento de arbitramento utilizado pela auditoria fiscal.

Cabe lembrar que o que levou a auditoria fiscal a utilizar a aferição indireta foi o fato da recorrente haver deixado de apresentar documentos e ao incorrer em tal conduta tomou para si o ônus de demonstrar a improcedência do lançamento.” (grifei)

...

“A recorrente alega que a auditoria fiscal mencionou para amparar o procedimento de arbitramento a redação do § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, vigente anteriormente à alteração promovida pela Medida Provisória nº 448/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, que dizia o seguinte:

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Após a edição da citada medida provisória, o dispositivo acima passou a vigorar com a seguinte redação:

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

No entendimento da recorrente, a auditoria fiscal não poderia mais efetuar o lançamento de quantias que reputasse devidas, mas somente das quantias efetivamente devidas.

Cumpre lembrar o que dispõe o art. 144 do CTN, segundo o qual, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, portanto, correta a transcrição efetuada pela auditoria fiscal.

No entanto, por amor ao debate, não se pode acolher a tese da recorrente, uma vez que, um fato é inconteste, a recorrente deixou de apresentar documentos e prestar informações, situação que se manteve no dispositivo como suficiente para o lançamento.” (grifei)

Da omissão quanto à produção da prova negativa e omissão quanto à desconsideração da escrita contábil sem motivação

Alega que seria improcedente exigir-se da embargante comprovação de um fato que não teria ocorrido. Seria uma produção de prova negativa. A fiscalização considera que determinado fato ocorreu e a partir dessa presunção exige da recorrente os documentos que registram esse fato. No caso, como a fiscalização presumiu o pagamento de comissões de compra pela recorrente, dela exigiu as relações e recibos de pagamento bem como os lançamentos contábeis correspondentes. Uma vez que esses registros não existiam, a fiscalização desconsiderou a escrituração contábil e realizou o arbitramento.

A matéria foi assim enfrentada:

Resta claro que o que se espera da recorrente é que esta mantenha equipe de vendas, composta de corretores experientes para o cumprimento do acordado. Além disso, conforme bem observou a decisão recorrida, o argumento de que a recorrente funcionaria como vitrine de imóveis e, mediante os meios de comunicação, atrairia a atenção do público consumidor também não se sustenta, haja vista que no contrato já mencionado ficou estabelecido que as despesas para a realização do acordado correriam por conta da contratante e não da recorrente, conforme se observa do trecho transcrito:

...

“A recorrente questiona a utilização, dentre os demais documentos analisados pela auditoria fiscal, do contrato juntado como suporte para o lançamento. Argumenta que seria uma situação específica que não poderia ser tomada de forma generalizada.

Ocorre que conforme já mencionado, a recorrente deixou de apresentar a totalidade dos documentos solicitados pela auditoria fiscal, no entanto, nada impediria que trouxesse aos autos outros contratos onde pudesse ser verificada conduta diversa, uma vez que ao deixar de apresentar os documentos necessários à ação fiscal, a recorrente toma para si o ônus de demonstrar que as conclusões da auditoria fiscal não corresponderiam à realidade.

No entanto, analisando-se os documentos apresentados pela recorrente nos presentes autos, verifica-se que se trata de uns poucos contratos firmados entre os compradores de imóveis e a empresa vendedora, alguns recibos de corretagem, ou seja, nada que pudesse levar à convicção de que as situações verificadas no contrato em questão não ocorreriam perante as demais empresas contratantes.”

(negritei)

...

O Código Tributário Nacional em seu artigo 121 define com precisão quem seria o sujeito passivo, ou seja, a pessoa obrigada a recolher o tributo. De acordo com o inciso I do §único deste artigo, considera-se sujeito passivo, na condição de contribuinte, aquele que possui uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O simples fato da recorrente haver transferido o ônus do pagamento das comissões para os compradores não desqualifica sua relação pessoal e direta com o fato gerador, na condição de verdadeira tomadora dos serviços dos corretores autônomos.

Embora a recorrente adote como prática que o comprador do imóvel deva arcar com o pagamento da taxa de corretagem, esta se revela irregular em face de o pagamento dos honorários de corretagem ser devido por quem efetivamente seja o tomador dos serviços destes profissionais.

Para corroborar o entendimento de que a conduta adotada pela recorrente em considerar que os corretores estariam a serviço dos compradores e não dela própria não corresponde à realidade, vale mencionar que em situação análoga o Ministério Público de São Paulo por meio da Promotoria de Justiça do Consumidor, diante do grande número de reclamações efetuadas por adquirentes de imóveis nos órgãos de defesa do consumidor, resolveu agir.

...

Como inicialmente exposto, adotamos que os embargos não se prestam para rediscussão das matérias enfrentadas no acórdão recorrido.

Embora este conselheiro tenha adotado a tese da embargante, compreendendo que o arbitramento e todo o lançamento teve gênese na presunção de que seria inadmissível o pagamento da comissão de compra pelo próprio comprador e não pela empresa imobiliária, não pode por essa via permitir, na ausência dos pressupostos da omissão, o reexame pelo colegiado do mérito.

Em suma, não se verificam as omissões alegadas no presente embargo de declaração, pois todas as questões supostamente suprimidas da decisão foram enfrentadas, seja diretamente, seja de forma englobada, deixando claro que as alegações da recorrente fizeram parte da análise da decisão colegiada porém restando vencidas.

Assim, voto no sentido de rejeitar os embargos opostos.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Declaração de Voto

Thiago Taborda Simões

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo Recorrente em face do acórdão prolatado por esta Turma, que negou provimento ao Recurso Voluntário para manter o crédito tributário discutido.

É cediço que instrumento processual dos embargos declaratórios não permite a rediscussão de matéria apreciada pela decisão recorrida, servindo apenas para corrigir eventuais hipóteses de omissão, contradição ou obscuridade naquela. Não obstante, o julgador não é obrigado a enfrentar todo e qualquer argumento apresentado pelo contribuinte na peça recursal (em especial quando esta apresenta extensas 59 páginas), mas sim subsidiar sua decisão com os elementos mínimos e nucleares necessários à garantia da realização do direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, de modo a sustentar a lógica que inferiu a incidência normativa.

No caso analisado, trata-se de lançamento realizado pelo método da aferição indireta, conforme previsão dos artigos 148 do CTN e 33 da Lei 8.212/1991. Tal procedimento, como hipótese de exceção, deve necessariamente caminhar nos estreitos contornos normativos, sob pena de excesso da exação.

Conforme entendimento já firmado nessa turma, **a aferição indireta não é do fato imponible, mas da sua base de cálculo.** A determinação da base de cálculo é elemento nuclear na instrução do lançamento por arbitramento.

Encaminho meu voto no sentido de que o acórdão recorrido foi omisso e contraditório na apreciação de argumentos e documentos indispensáveis à mensuração da base de cálculo, constantes dos autos e do Recurso Voluntário.

Conforme p. 43 da peça recursal:

“v) ainda que tivesse havido repasse de comissões, a simples existência de uma norma do CRECI permitiria que todas as 1200 comissões devidas no período teriam sido rateadas, entre a Recorrente e os Corretores Autônomos, segundo a taxa de 50%? Eis o cúmulo da presunção. Nos documentos acostados aos autos, a Recorrente apresenta diversas vendas em que a razão existente entre as comissões da Recorrente e do Corretor Autônomo (se fosse o caso de se aferir tal razão, já que, como visto, os pagamentos foram independentes, feitos por devedores diversos) era inferior a 50%. Se considerada a razão originalmente presente no Auto de Infração, enquanto a Recorrente contabilizava 50% das comissões, os Corretores Autônomos recebiam valores que variavam de cerca de 3,3% a 18% do total (presumido) das comissões. O fato é que, ainda que fosse aplicada corretamente o critério (sic) de rateio, de modo que o total de receitas contabilizado correspondesse a 100% das comissões, ainda assim não se vislumbraria a razão de 50% entre as supostas comissões dos Corretores Autônomos e da Recorrente, pois, como evidenciam os documentos trazidos aos autos, essa razão não passou dos 35%, chegando a ser de 7,43% em um dos casos. Some-se a isso, ainda, o fato de que a prática de mercado não consiste em aplicar rigidamente a tabela do CRECI-DF, e, por fim, lembre-se: está-se, aqui, diante de uma presunção simples, que somente pode ser confirmada se ela é apta a afastar as situações contrárias à presumida; comprovada, como está sendo, a

existência de situações diversas da presumida, o procedimento utilizado, como um todo, perde sua legitimidade.”

(...)

E na p. 57:

(iii) a aferição indireta de que se valeu a autoridade fiscal é ilegal, no presente caso, porque:

(...)

(d) a Recorrente demonstrou, documentalmente, que em diversas ocasiões a razão entre a receita total de comissões presumida pela autoridade fiscal, e a comissão recebida pelos Corretores Autônomos, paga por seus clientes, era bem inferior a 50%, circunstância que se mostra suficiente a ensejar a dúvida razoável que derruba a presunção simples de que se valeu o Auto de Infração; e”

(grifos nossos)

Já o acórdão hostilizado, quando analisa a base de cálculo, assim dispõe:

“A auditoria fiscal tomou por base a tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região - CRECI – DF, segundo a qual a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária ocorreria na razão de 50% para cada parte e que constituiria infração grave ao código de ética instituído pela Lei Federal nº 6.530, de 12/05/1978 o pagamento de valor inferior.

A recorrente ainda mantendo seu argumento de que os corretores de imóveis estariam efetuando corretagem de compra, ou seja, prestando serviços aos compradores de imóveis, alega a impropriedade da utilização da tabela de honorários.

A meu ver, tendo os corretores de imóveis prestado serviços efetivamente à recorrente, configura-se a situação considerada pela auditoria fiscal, qual seja, empresa procedendo à venda de imóveis por meio de corretores a ela vinculados, razão pela qual a comissão deveria ser rateada em partes iguais.

Se a recorrente utilizou o expediente de transferir o ônus do pagamento das comissões para os compradores, não efetuou qualquer registro contábil destas e tampouco apresentou documentos que comprovassem que as comissões dos corretores seriam diferenciadas das suas, não pode querer desqualificar o método utilizado pela auditoria fiscal.

Tal expediente também impediu que a auditoria fiscal verificasse quais os segurados estiveram a serviço da recorrente, suas remunerações, bem como aplicasse o limite do salário de contribuição previsto na legislação.

Embora a recorrente questione o fato de a auditoria fiscal não haver observado o limite máximo do salário de contribuição previsto no art. 28, § 5º da Lei nº 8.212/1991 e de haver-se furtado de individualizar os segurados contribuintes individuais, tal fato ocorreu unicamente em razão da conduta irregular da recorrente e da sua negativa em apresentar a totalidade dos

Assim, não acolho a alegação.”

(grifos nossos)

Considerando os trechos transcritos, vejo no acórdão indigitado a presença de omissão e contradição:

Omissão na medida em que se abstém de analisar as alegações do Recurso Voluntário de que as comissões dos corretores considerados como contribuintes individuais eram percentualmente inferiores a 50%;

Contradição quando declara a inexistência de apresentação pelo Contribuinte de documentos que comprovem que as comissões dos corretores seriam diferenciadas das suas, o que vai de encontro com os documentos constantes nas fls. XX dos autos.

Sistemática de incidência da aferição indireta

O arbitramento não é uma caixa vazia cujo conteúdo a autoridade pode preencher discricionariamente. Esse método de aferição pressupõe a observação de *provas robustamente indiciárias* da materialidade dos fatos impositivos. Sua aplicação demanda **derivação próxima** da prova ao fato.

Percebe-se que a presunção tem como elemento nuclear a probabilidade. Probabilidade da ocorrência de determinado fato que se busca admitir como certo, a partir de outro fato sabidamente certo. O nexó entre fato certo e presumido assenta-se na observação da reiteração de idêntico fenômeno sempre que o fato ou os fatos certos sejam verificados no mundo fenomênico.

O risco de falha reside justamente no ponto em que, por maior que seja a probabilidade do sucesso de determinado fato, resiste ainda a probabilidade mínima de sua inexistência, ponto em que reside a perversidade de sua aplicação para fins fiscais.

Isso não significa que o arbitramento não seja juridicamente autorizado, uma vez que positivado, mas sim enfatizar a necessidade de cautela na aplicação, bem como justificar imperativamente que no lançamento, toda presunção é relativa, não havendo espaço para realidades jurídicas absolutas quando introduzidas pelo método presuntivo¹.

Considerando a presunção como construção lógica do raciocínio a partir da observação da reiteração da manifestação de fatos em decorrências de outros fatos, podemos construir um arquétipo da fenomenologia da presunção na aferição indireta tributária:

O aplicador (agente investido para realização do ato administrativo) encontra obstaculação na identificação de subsídio necessário à instrução do lançamento (omissão de informação ou resistência do contribuinte) gerando a impossibilidade de identificação do fato impositivo;

Incide a norma autorizadora da aferição indireta; para preencher a lacuna, o agente busca outros fatos conhecidos que conduzam à conclusão da ocorrência do fato presumido. Essa conclusão baseia-se: a) na correlação lógica entre os fatos; e b) na observação fenomênica da reiteração de relações semelhantes;

Identificados os fatos conhecidos, estes constituem prova indireta², indício robustamente provável da ocorrência do fato imponible;

a incidência da norma de presunção transforma o incerto fato presuntivo em fato jurídico, instaurando a relação jurídica tributária.

Os fatos de suporte devem necessariamente ser aqueles que se relacionem com o fato presuntivo por processos de inferência e de observação. É necessária a comprovação pelo agente fiscal de que no mundo em que vivemos os fatos conhecidos de que se dispõe (fatos presuntivos) *habitualmente, reiteradamente*, acarretam a ocorrência do fato desconhecido (fato presumido). É necessária, portanto, a conjugação de três elementos: a) a comprovação do fato presuntivo; b) a demonstração do nexó lógico fato presuntivo/fato



resumido; e c) a comprovação da reiteração do fenômeno fato presuntivo/fato presumido.

Outrossim, mesmo caminhando a fiscalização no perímetro normativamente autorizado, persiste o risco da subsistência da distorção. Assim também a mínima probabilidade de resultado diverso da conduta esperada é passível de concretização. De acordo com Roque Antonio Carrazza:

“Indício, como genialmente percebeu Shakespeare, na famosa peça O mercador de Veneza, “só conduz às portas da verdade”. Nunca – permitimo-nos acrescentar – à certeza da verdade.

Por isso, é próprio do indício não concluir certamente, mas apenas inferir, conjecturar. Ele sempre deixa no ar um clima de incerteza.”³

A única maneira de corrigir essa distorção, para fins tributários, é reconhecer a natureza relativa da presunção:

“A presunção é um elemento importantíssimo na dialética jurídica, pois torna verdadeiros fatos apenas possíveis, dando maior segurança às relações entre as pessoas (intersubjetivas). Fruto do raciocínio, pouco importa se obtida por dedução ou indução. (...) As presunções em nosso Direito, derivam da lei (por isso mesmo, presunções legais) ou do senso comum (presunções hominis).

² Como toda prova.

Algumas presunções legais – as iure et de iure ou absolutas – eliminam completamente a prova em contrário, criando, assim, total certeza diante de um determinado fato. Outras – as iuris tantum ou relativas - admitem que a parte contrária demonstre a inveracidade daquilo que lhe está sendo irrogado. Têm-se por verdadeiras até prova em contrário, comportando, deste modo, dilação probatória.”⁴

Todo lançamento deve ser pautado pela busca da verdade material. Dessa proposição deriva imperativamente que, uma vez demonstrado que a ficção normativa contrasta com a realidade, deve ser fulminada.

De outra maneira, seria configurada a inaceitável hipótese de *incidência vazia*, ocorrendo o nascimento da obrigação tributária descolado da prática do fato imponible, por *desvio de inferência*.

Da mensuração da base de cálculo

No caso em tela, não cuidamos agora de analisar o pressuposto da aplicação do método da aferição indireta, o que foge ao escopo dos embargos declaratórios (em que pese meu entendimento no sentido de que a fiscalização solicitou provas diabólicas - documentos e informações impossíveis de serem fornecidos, se considerarmos a sistemática operacional apresentada pelo contribuinte).

A presente análise restringe-se ao **critério** escolhido pela fiscalização para determinação da base de cálculo, vez que esta é justamente o objeto da aferição.

O critério no caso adotado foi a TABELA REFERENCIAL DE COMISSÕES E SERVIÇOS IMOBILIÁRIOS do CRECI-DF, aprovada pela AGE de 22/11/1996:

DIVISÃO DE COMISSÃO ENTRE CORRETORES DE IMÓVEIS	
Corretor de Imóveis e/ou empresa imobiliária de vendedor	50%
Corretor de Imóveis e/ou empresa imobiliária de comprador	50%
Corretor de Imóveis, em regime de co-participação com empresa imobiliária, na venda de imóveis de terceiros, somadas as comissões de captação e venda	30%
Corretores de Imóveis de plantão de incorporação mínima	25%
Corretagem de participação entre imobiliárias	50%

Referida tabela, conforme própria disposição, é **referencial**, ou seja, não imperativa, servindo a orientar parâmetros de composição entre as partes tuteladas pelo poder de polícia exercido pelo CRECI, na hipótese de concorrência de dois ou mais agentes na viabilização de determinado negócio.

Nada obsta, entretanto, que tais referências não sejam adotadas. Não ignoro posições diversas, como a evidenciadas pelo acórdão recorrido, de que se trata de norma cogente, cujo descumprimento tem consequências sancionatórias. Tais consequências, entretanto, não interessam à incidência tributária, que se restringe à comprovação ou não da

ocorrência do fato imponível, e em que medida efetivamente se efetivou, em homenagem ao princípio da verdade material.

Os documentos acostados às fls. XX dos autos demonstram claramente que, naquelas hipóteses, o percentual da comissão devido aos corretores autônomos variou de 3,3 a 35% do valor total. Tais fatos, considerando a inexistência de outros elementos trazidos ao procedimento fiscal, deveriam pautar eventual lançamento que considere a ocorrência do fato imponível. A utilização de presunção que fuja a essa sistemática deve ser instruída por um critério suficiente para infirmá-la. No caso, foi adotada a referida tabela.

Ocorre que da simples leitura observa-se que os percentuais de divisão dos honorários podem ser de 25, 30 ou 50% do valor da comissão, de acordo com a atividade de intermediação imobiliária realizada. De acordo com o relatório fiscal, uma das razões que levaram ao convencimento pela realização da hipótese tributária foi a realização de plantões pelos corretores de imóveis, a que se referencia a alíquota de 25%.

A fiscalização, que dispunha da informação de que os percentuais foram efetivamente praticados em valores por vezes inferiores à tabela, optou discricionariamente por utilizar o percentual máximo, sem instruir seu ato de qualquer justificativa que desconsiderasse a informação prestada pelo contribuinte.

Não quero com isso dizer que em todos os negócios jurídicos realizados pelo contribuinte os corretores autônomos receberam 3,3% do valor das comissões pagas. Mas é fato que não existe motivação alguma no relatório fiscal que sustente a aplicação do percentual de 50%.

Cuido aqui da motivação intrínseca do instituto da aferição indireta, aquela que subsidia a decisão do agente fiscal pela adoção do critério mensurador da base de cálculo imponível. Entender o contrário é o mesmo que sujeitar o contribuinte à discricionariedade do agente para arbitrar, independente de qualquer fato concreto, o que evidentemente não conforma ao direito.

Por essas razões não vejo como permitir a manutenção do crédito tributário.

Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER os embargos declaratórios, para a eles DAR PROVIMENTO para anular o crédito tributário por vício material.

Thiago Taborda Simões

Declaração de Voto

Luciana de Souza Espíndola Reis

LPS BRASÍLIA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA apresenta embargos de declaração em face do acórdão nº 2402-003.189 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, no qual, após relatar os fatos, argui que o referido acórdão padece de vício de omissão em relação aos pontos que serão abordados após as considerações preambulares que passo a expender.

Acompanho o relator em sua premissa de que os embargos de declaração representam uma via estreita, não se prestando para a modificação da decisão embargada, exceto para sanar eventual omissão, contradição ou obscuridade.

Também o acompanhamento em suas referências doutrinárias e jurisprudenciais das quais se depreende que o órgão julgador não está obrigado a responder todas as alegações dos interessados, nem se obriga a ater-se aos fundamentos por eles indicados e, tampouco, a responder pormenorizadamente a todos os seus argumentos, por mais importantes que lhes pareçam, bastando a explicitação dos motivos norteadores do convencimento, pertinentes ao núcleo da lide e suficientes para seu deslinde.

Quanto ao acórdão embargado, na parte pertinente aos embargos ora examinados, verifico que por maioria de votos não foi dado provimento ao recurso voluntário, razão pela qual foi mantida a exigência correspondente à contribuição previdenciária descontada pela empresa sobre a remuneração dos corretores de imóveis que lhe prestaram serviços restando vencida a tese de defesa de que esses segurados não lhe prestaram serviço nem a eles foi paga remuneração por parte da empresa.

Passo ao exame das omissões arguidas.

1. OMISSÃO RELATIVA AO ARBITRAMENTO

Alega a embargante que o arbitramento é instituto excepcional, que somente pode ser admitido quando o fisco se vê em uma situação intransponível, que impossibilite a recomposição do fato gerador de forma mais precisa e menos onerosa para o contribuinte e que, quando não demonstrada, macula gravemente o lançamento.

Aponta como jurisprudência no sentido o acórdão nº 2401-02.161 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária e sugere procedimento alternativo que poderia ter sido adotado pela autoridade fiscal.

A omissão residiria na falta de explicitação dos motivos que impediriam a aferição da base de cálculo de modo direto, e não pelo arbitramento.

Para exame dessa questão, salutar trazer os seguintes excertos do voto proferido no acórdão nº 2401-02.161 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, mencionado pela embargante, com grifos acrescentados:

(...)

Não vi no relato do Fisco qualquer menção à solicitação de documentos necessários à apuração da remuneração dos empregados, como folhas de pagamento, GFIP, RAIS, recibos, etc.

O mister da fiscalização é apurar a ocorrência dos fatos geradores e calcular o tributo devido. No caso sob análise, os autos demonstram que foram prestados serviços, conforme notas fiscais apresentadas. Nesse sentido, deveria o Fisco requerer os documentos que guardassem relação com o pagamento de remunerações e, somente havendo a sonegação desses elementos, ou indícios de que os dados contidos nos mesmos não refletiriam a realidade dos valores pagos como contraprestação pelo trabalho dos segurados empregados, é que caberia a adoção do procedimento excepcional da aferição indireta.

Para mim, os fatos narrados pela Auditoria para desconsiderar toda a documentação da empresa, por não se relacionarem com a remuneração dos empregados, não justificam o arbitramento da contribuição.

Assim, entendo que na espécie somente estariam presentes os requisitos que autorizam a aferição indireta da mão obra utilizada na prestação dos serviços, se o Fisco cabalmente demonstrasse que a empresa deixou de apresentar os comprovantes de pagamento de remunerações a empregados ou que os documentos exibidos denunciassessem que a remuneração neles contidos seria irreal.

(...)

Percebe-se que o precedente invocado refere-se a lançamento em que os fatos que levaram ao arbitramento não se relacionavam com a remuneração dos empregados e que não houve omissão comprovada de documentos relativos à remuneração de empregados ou demonstração de que a remuneração neles consignada seria irreal.

Por outro lado, o relatório fiscal do lançamento combatido estabeleceu, em seu item 26, que a remuneração dos segurados não foi considerada pela empresa como hipótese de incidência e não foi informada na folha de pagamentos e na Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP).

Na falta do registro dos segurados e de seus salários de contribuição nesses documentos, o fisco solicitou as informações mediante (item 5.2 do relatório):

planilhas com a relação dos valores de cada unidade de imóvel vendida por empreendimento, por competência e os correspondentes comprovantes de comissões recebidas e/ou pagas aos corretores, (...) planilha com a relação discriminada de todos os corretores de imóveis a seu serviço (nome, CPF, NIT/PIS, remuneração por competência e por empreendimento, registro no CRECI e período trabalhado)

Essas informações poderiam subsidiar a aferição direta da base de cálculo e sua falta motivou o lançamento arbitrado e o procedimento de aferição indireta, com os fundamentos legais apontados no item 13 do relatório fiscal do lançamento.

O procedimento adotado pela autoridade lançadora foi examinado tanto do ponto de vista fático como legal pela relatora do acórdão embargado, como se constata em seu voto, nas 15ª e 16ª laudas:

Cabe lembrar que o que levou a auditoria fiscal de abrir mão (sic) da aferição indireta foi o fato da recorrente haver deixado de apresentar documentos e ao incorrer em tal conduta tomou para si o ônus de demonstrar a improcedência do lançamento.

.....

Assim como ninguém pode se beneficiar da própria torpeza, não é possível concluir que a auditoria fiscal deveria ficar inerte, diante da impossibilidade de apuração dos valores com base em documentos da empresa.

Assevere-se que a apuração da importância devida pode ser realizada por outros meios que se mostrem razoáveis como ocorreu no presente caso.

A auditoria fiscal tomou por base a tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região CRECI- DF, segundo a qual a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária ocorreria na razão de 50% para cada parte e que constituiria infração grave ao código de ética instituído pela Lei Federal nº 6.530, de 12/05/1978 o pagamento de valor inferior.

Percebe-se que o relatório fiscal do lançamento já demonstrava o grave óbice existente à aferição direta da base de cálculo da exação, e que a relatora do acórdão embargado seguiu esse entendimento como razoável e em conformidade com os dispositivos legais que regem a matéria, no que foi acompanhada pela maioria da turma.

De acordo com as premissas inicialmente postas, uma vez verificada a legalidade e razoabilidade do procedimento efetivamente adotado, não haveria necessidade de analisar minudentemente procedimentos alternativos que poderiam ser eventualmente adotados na já superada fase de constituição da exação.

Por essas razões, entendo que não cabe a integração pretendida pela embargante com relação a esse primeiro ponto.

2. OMISSÃO QUANTO À FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO ARBITRAMENTO

Argumenta que a autoridade fiscal criou critério não previsto no ordenamento jurídico, pouco claro e impreciso, e que deveria ser utilizado o procedimento previsto no art. 201, § 3º, do Decreto 3.048/99.

De sua redação, vê-se que o dispositivo regulamentar em questão é aplicável aos segurados de que tratam as alíneas "e" a "i" do inciso V do art. 9º do mesmo Regulamento, que são segurados contribuintes individuais em condições distintas dos segurados de que tratou o lançamento.

Assim, de forma similar ao exame do ponto precedente, uma vez verificada a legalidade e razoabilidade do procedimento efetivamente adotado, não haveria necessidade de analisar critério regulamentar que não se aplica à situação fática constatada.

Por essas razões, entendo que não cabe a integração pretendida pela embargante também com relação ao segundo ponto.

3. OMISSÃO QUANTO À PRODUÇÃO DE PROVA NEGATIVA

No tocante a esse ponto, afirma a embargante não terem sido apreciados seus argumentos relativos ao não cabimento da inversão do ônus da prova e a impossibilidade de produção da prova negativa no caso em questão.

A leitura do acórdão embargado mostra que a tese vencedora foi a de que, embora a recorrente defenda atuar sob um modelo de negócio em que os corretores não lhe prestam serviços, a realidade fática é distinta, como se vê no voto do acórdão embargado, 16ª lauda:

Ao meu ver, tendo os corretores de imóveis prestado serviços efetivamente à recorrente, configura-se a situação considerada pela auditoria fiscal, qual seja, empresa procedendo à venda de imóveis por meio de corretores a ela vinculados, razão pela qual a comissão deveria ser rateada em partes iguais.

Se a recorrente utilizou o expediente de transferir o ônus do pagamento das comissões para os compradores, não efetuou qualquer registro contábil destas e tampouco apresentou documentos que comprovassem que as comissões dos corretores seriam diferenciadas das suas, não pode querer desqualificar o método utilizado pela auditoria fiscal.

O conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, ao declarar seu voto no acórdão embargado, salientou, na 23ª lauda:

Assim, embora a Recorrente realize a venda de diversos imóveis, não se tem neste processo informações detalhadas acerca destes, e tampouco dos corretores que atuam nos stands de venda da própria empresa.

Ao invés da Recorrente buscar minimizar o contrato juntado pela fiscalização – que bem delimita como se dá a relação da empresa com a incorporadora –, deveria ter juntado aos autos os demais contratos firmados com as incorporadoras (que certamente detém), para buscar o reconhecimento dos fatos apontados em seu recurso.

Não pode a Recorrente, ante à ausência de entrega de documentos, se pautar no fato de que a fiscalização não buscou comprovar efetivamente a ocorrência de fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, na visão majoritária do colegiado, os corretores de imóveis prestaram serviços à embargante, a qual não apresentou provas, por exemplo, os contratos firmados com outras incorporadoras, que pudessem levar ao reconhecimento como fatos os argumentos

trazidos com seu recurso. Em suma, a prova seria possível, apenas não foi produzida no caso em concreto.

Quanto à prova contrária do valor da base de cálculo, ordinariamente se faria pela escrituração contábil regular, acompanhada dos documentos que deram suporte a sua escrituração, conforme estatui o Código Civil, art. 226 e do Código de Processo Civil, art. 378.

Em sua falta, elementos subsidiários poderiam ter sido apresentados, como também apontou o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, na 23ª lauda do acórdão embargado:

Cabe ressaltar que há uma grande dificuldade neste processo de vincular as operações dos corretores à Recorrente, pois esta não apresentou planilha com a relação dos valores das unidades imobiliárias e empreendimentos vendidos, tampouco a relação de todos os corretores de imóveis que participaram das correspondentes vendas, sob o argumento de que estes não lhe prestavam serviços, conforme exposto no item 5.2 do Relatório Fiscal (...)

Vê-se assim que a decisão embargada considerou as questões apontadas, razão pela qual não cabe a integração pretendida pela embargante.

4. OMISSÃO QUANTO AO FUNDAMENTO LEGAL DO ARBITRAMENTO

Busca a embargante saber, nesse ponto, o fundamento legal para a afirmação da autoridade fiscal de que “a apuração da importância devida pode ser realizada por outros meios que se mostrarem razoáveis”.

O fundamento legal, § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, foi tratado pela relatora do acórdão embargado, na 15ª lauda, inclusive quanto à sua vigência no tempo, e também pelo Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, em sua declaração de voto, na 25ª lauda:

A alegação da Recorrente de que a alteração promovida pela MP nº 448/2008 no art. 33 § 3º, da Lei nº 8.212/91, que substituiu a expressão “inscrever de ofício a importância que reputarem devida” pela expressão “lançar de ofício a importância devida”, teria o condão de determinar que apenas as importâncias efetivamente devidas poderiam ser lançadas, está equivocado.

Como bem delimitou a i. Relatora, tal alteração foi promovida após os fatos geradores autuados, não podendo ser aplicada neste processo. Também não há que se falar na aplicação da retroatividade benigna, posto que totalmente incabíveis quaisquer das hipóteses previstas no art. 106 do CTN.

De qualquer forma, nos casos de arbitramento, é impossível obter o montante efetivamente devido pela empresa. Tal alteração legislativa, na verdade, só reforça o fato de que o montante arbitrado deve ser apurado levando-se em conta critérios razoáveis e proporcionais, e não qualquer quantia que a autoridade fiscalizadora repute como devida.

Assim, tendo sido indicados tanto o dispositivo legal quanto sua interpretação, desnecessária a integração postulada pela embargante.

5. OMISSÃO QUANTO À DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL SEM MOTIVAÇÃO

O cerne do argumentado com relação a esse ponto dos embargos encontra-se no seguinte trecho, transcrito pela embargante a partir do recurso voluntário:

“Se é verdade que os Corretores Autônomos trabalharam em nome da Recorrente, ou seja, foram por ela contratados, então toda a receita de corretagem (a parte da Recorrente e a parte dos Corretores Autônomos) estaria contabilizada na conta de receitas (30152-3). Logo, não se sustenta, contabilmente, a presunção de que apenas 50% das receitas (valor líquido) teriam sido contabilizados, pois este seria um erro contábil que não foi citado nem provado pela autoridade fiscal.”

Embora procure a embargante estabelecer esse ponto como controverso, o fato é que em todo o processo, desde o relatório fiscal do lançamento, há razoável concordância entre fisco, empresa e instâncias julgadoras de que o fluxo financeiro correspondente à remuneração dos corretores autônomos não foi registrado na contabilidade da embargante.

A questão foi tratada pela relatora do acórdão embargado na 16ª lauda:

Se a recorrente utilizou o expediente de transferir o ônus do pagamento das comissões para os compradores, não efetuou qualquer registro contábil destas e tampouco apresentou documentos que comprovassem que as comissões dos corretores seriam diferenciadas das suas, não pode querer desqualificar o método utilizado pela auditoria fiscal.

E pelo Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, em sua declaração de voto, na 21ª lauda:

Pela análise dos recibos de pagamento, seria possível concluir, em tese, que os corretores recebem suas comissões diretamente dos compradores.

Com base nessa premissa, assim concluiu a Recorrente (fls. 443/444): “Como se vê, o fluxo financeiro da operação corrobora o fato de terem os Corretores Autônomos trabalhado por conta própria. Por outro lado, fica claro que a Recorrente não manteve qualquer relacionamento com os compradores de imóveis, pois emitiria as competentes notas fiscais contra os seus clientes, verdadeiros devedores das suas comissões.”

Cumpra observar adicionalmente que o argumento recursal é contraditório, posto que se as comissões dos corretores autônomos tivessem sido contabilizadas como receitas, também deveria ter sido contabilizada a correspondente despesa pelo pagamento da comissão a título de remuneração, o que, a toda evidência, não ocorreu.

Desta forma, mais uma vez de acordo com as premissas inicialmente postas, uma vez verificada a legalidade e razoabilidade do procedimento efetivamente adotado, não há

necessidade de analisar minudentemente o argumento apontado, ainda mais pela contradição interna que traz.

Incabível, portanto, a integração do acórdão embargado em relação a esse último ponto.

Assim, voto no sentido de rejeitar os embargos opostos.

Luciana de Souza Espíndola Reis