



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10166.723699/2012-92
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-003.834 – 2ª Turma
Sessão de 09 de março de 2016
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente LPS BRASILIA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.
CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

RELAÇÃO JURÍDICA - CLASSIFICAÇÃO - IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à incidência do imposto de renda sobre as operações objeto da autuação, bem como quanto ao cabimento da multa por falta de retenção na fonte. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que deram provimento ao recurso relativamente às duas questões. Quanto ao percentual da multa aplicável, por maioria de votos, em manter o percentual de 75%, vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Patrícia da Silva, que reduziram o percentual a 50%. A Conselheira Patrícia da Silva apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Declaração de voto

EDITADO EM: 11/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, às e-fls. 03 a 08, com relatório fiscal às e-fls. 09 a 41, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, por deixar a contribuinte de arrecadar e recolher o imposto incidente sobre a remuneração dos corretores de imóveis que lhe prestaram serviços autônomos de corretagem de imóveis. O lançamento foi consolidado em 24/05/2012, com ciência à contribuinte em 28/05/2012.

Em sua impugnação, às e-fls. 2423 a 2506, a empresa, uma sociedade limitada, dedicada a consultoria na intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, se insurgiu contra diversos aspectos preliminares, contra a própria incidência da multa sem o tributo correspondente e, no mérito, nega a existência de vínculo entre ela e os corretores questionando, inclusive, o pagamento nas operações que deram causa aos valores lançados. A

2ª Turma da DRJ/BSB considerou improcedente a impugnação, por unanimidade, conforme disposto no acórdão nº 03-51.171 de 11/03/2013, às e-fls. 2538 a 2571, mantendo a integralidade do crédito lançado.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 2584 a 2678, no qual repisa os mesmos argumentos da impugnação.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 16/07/2014, no acórdão 2201-002.442, às e-fls. 1326 a 1361, que tem a seguinte ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o lançamento que contém todos os requisitos exigidos na legislação processual.

CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE. DESCARACTERIZAÇÃO.

De acordo com o inciso I do art. 118 do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Deve-se desprezar os contratos firmados entre as partes, mormente quando a relação jurídica formal indicada nos instrumentos não condiz com a realidade apresentada.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

IRRF. MULTA QUALIFICADA. FALTA DE RETENÇÃO.

A falta de retenção na fonte dos pagamentos efetuados aos corretores constitui o próprio pressuposto da aplicação da multa isolada, já que a ação fiscal foi instaurada após o encerramento do período de apuração do fato gerador. Portanto, tal fato, por si só, é incapaz de autorizar a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%.

O acórdão, por sua vez, teve a seguinte redação:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros NATHALIA MESQUITA CEIA, GUILHERME BARRRANCO DE SOUZA (Suplente convocado) e ODMIR

FERNANDES (Suplente convocado), que deram provimento integral ao recurso, e MARIA HELENA COTTA CARDOZO, que negou provimento ao recurso. Fizeram sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Daniel Vitor Bellan, OAB/SP 174.745 e pela Fazenda Nacional o Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

Cientificada do resultado do julgamento, a Fazenda Nacional manifestou-se, à e-fl. 2711, pela não interposição de recurso.

A contribuinte, por sua vez, foi cientificada do acórdão em 23/09/2014 (e-fls. 2723), e interpôs, em 08/10/2014, o recurso especial de divergência às e-fls. 2727 a 2756, entendendo que o acórdão recorrido merece ser reformado. Tal entendimento seria suportado pelos acórdãos paradigmas: nº 9202-001.886, nº 2403-002.509 e nº 2403-002.508

No primeiro acórdão citado, trata-se da multa de ofício exigida isoladamente, entendendo a recorrente que ela não seria aplicável por falta de amparo legal em face das alterações trazidas pela Lei nº 11.488/2007, conjuntamente, para o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e para o art; 9º da Lei nº 10.426/2002.

Relativamente aos dois paradigmas seguintes, referentes à autonomia da vontade como determinante dos fatos geradores, a contribuinte afirma que as relações jurídicas estabelecidas pelos particulares, previamente aos fatos geradores, devem ser consideradas para aplicação das normas tributárias, na linha desses paradigmas.

A Presidente da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, em 02/02/2015, através do despacho sem número, às e-fls. 2863 a 2868, deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos normativos para sua admissibilidade.

Em 23/02/2015 (e-fls. 2874), foi encaminhada à Procuradoria da Fazenda para ciência do despacho, em virtude do qual ela apresentou, em 27/02/2015, contrarrazões à divergência da contribuinte, às e-fls. 2875 a 2908.

Relativamente à aplicação da multa isolada, a Fazenda afirma que ela decorre de incidência do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 norma cogente que não pode ser afastada na esfera administrativa e por isso sustenta os argumentos do voto vencedor do acórdão recorrido.

Quanto à discussão sobre a utilização na intermediação dos negócios de corretores de imóveis, que são autônomos e não mantêm vínculo empregatício com a recorrente, apesar de tal autonomia, os serviços são a ela prestados e por isso é dela a obrigação tributária acessória de reter o imposto. O repasse do ônus de realizar o pagamento a terceiros, não desvirtua a sua relação direta com o fato gerador, por ser a verdadeira tomadora dos serviços prestados.

Em complementação do recurso especial foi posteriormente solicitada a juntada de documento contendo parecer jurídico e referência à existência de legislação superveniente sobre o assunto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, deles conheço.

Aqui, para fins de esclarecimento quanto aos critérios utilizados para conhecimento do recurso, cabe fazer as seguintes colocações:

- em que pese o acórdão paradigma nº 2403.002509 ter tratado de Contribuições Previdenciárias, enquanto o crédito tributário objeto do presente processo é decorrente do Imposto sobre a Renda;

- a situação fática é exatamente a mesma e o que se discute, em ambos, é a qualificação jurídica da operação, para fins de incidência tributária, uma prejudicial de mérito; e

- essa qualificação é fundamental para aplicação do art. 123 do Código Tributário Nacional, norma geral de Direito Tributário.

No mérito, o recurso especial interposto pelo sujeito passivo trata de duas matérias, a serem analisadas em separado:

1. a qualificação da operação, para fins de análise da incidência tributária, ou seja, se a operação enseja prestação de serviços à autuada e valores devidos aos prestadores de serviço; e

2. a existência de base normativa vigente para aplicação da multa, ou seja, a aplicabilidade do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, ao caso.

Qualificação da operação

Para iniciar a análise da questão, é necessário que os fatos ocorridos estejam claramente colocados.

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração, a contribuinte atendendo às intimações fiscais, declarou que não remunerou os corretores de imóveis porque foram contratados pelos adquirentes das unidades imobiliárias. A fiscalização, entretanto, entendeu, com base em provas que carrou aos autos, que os corretores de imóveis prestaram serviços à Lopes Royal e que a administração da empresa planejou, organizou e executou procedimentos para a sua atividade comercial com intuito de afastar a hipótese de incidência dos tributos e contribuições. Assim, levantou valores pagos a corretores identificados e a corretores não identificados, calculou os correspondentes montantes de Imposto a ser retido na fonte e aplicou a multa de que trata o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, sobre esses valores.

Em cotejo aos autos, verifica-se que há um acordo denominado “associação”, em que – pela intermediação do negócio, o cliente pagaria um valor ao corretor, pessoa física,

que tenha atuado na operação e o proprietário do imóvel / incorporadora pagaria outro valor à empresa autuada, ora recorrente.

A questão que se coloca é se esse acordo tem o condão de dividir a operação em duas partes, com consequentes incidências tributárias separadas ou se a operação, pelas suas características ontológicas, é única, com a incidência da tributação e aplicação do art. 123 do Código Tributário Nacional.

Para análise dos elementos essenciais da operação, devemos partir da premissa de que há, em nosso ordenamento jurídico, várias possíveis formas jurídicas de estruturação da atividade, cada uma conferindo aos envolvidos responsabilidades tributárias, trabalhistas ou societárias específicas.

Efetivamente, com base na autonomia privada, é permitido que os particulares ajustem seus negócios de forma a alcançar, da melhor forma possível, seus objetivos, desde que lícitos e não proibidos pelo sistema jurídico. O Direito Tributário, como um sobre-direito incide sobre os fatos realizados pelos particulares, conforme por eles organizados. Ocorre qualificação jurídica das operações é necessária na análise de cada caso. Assim, a determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, deve ser realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

Nessa análise, em que pesem as alegações da recorrente, de que (a) o corretor atua em nome do comprador, (b) o corretor pode exercer suas atividades em outros empreendimentos (junto a outras empresas), (c) que a empresa apenas determina alguns critérios mínimos de organização dos trabalhos, (d) que os corretores não assinam pela empresa e (e) que a empresa nunca recebeu um pagamento dos clientes para repasse aos corretores; penso que a fiscalização analisou corretamente a operação o que foi confirmado pelas decisões de primeira e segunda instâncias: a empresa, ora recorrente, realizou as operações, tendo se utilizado de corretores para isso.

Nesse sentido, cabe colocar os seguintes pontos:

- no tocante à comercialização, as vendas deverão obedecer aos preços e condições (inclusive tabela de descontos) definidos pela empresa ora recorrente e quaisquer propostas que não se enquadrem nas tabelas deverão ser submetidas à empresa;
- é a empresa que mantém os pontos de venda (aos clientes), com os profissionais caracterizados com as marcas comerciais da empresa;
- define a premiação e incentivos aos corretores de imóveis;
- a comissão por corretagem a ser paga pelo cliente é devida à empresa;
- o valor contratualmente devido à empresa pelo vendedor é rateado.

As conclusões acima são decorrência do que se encontra no Relatório Fiscal, item 3.3.1 (Coleta de Notícias e Publicações - fls. 5 a 9) e item 3.3.2 (Circularização - fls. 10 a

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar a natureza da operação realizada: o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Exemplificativamente, isso é esclarecido na decisão de primeira instância e reproduzido no voto do acórdão recorrido:

No nosso exemplo (fls. 1908 e 1910), o potencial comprador deseja adquirir um imóvel (unidade 209) sito a SHCNWSQNW 311, Projeção "A", Setor Noroeste. O Valor da Venda foi de R\$ 959.899,95, o valor do recibo foi de R\$ 33.596,50 e que diminuído do valor da venda, resultou no valor da proposta que foi da ordem de R\$ 926.303,50.

O imóvel é da empresa Brasal Incorporações e Construções de Imóveis Ltda (dona do negócio) que autorizou a impugnante a promover (fl. 701), com total exclusividade, a intermediação da venda (serviço de corretagem) e sobre o serviço de corretagem a impugnante será remunerada à razão de 3,5% incidente sobre o valor total da venda.

No exemplo, o valor da corretagem foi de R\$ 33.596,50, devido, por contrato, à impugnante e que representa exatos 3,5% sobre o valor da venda, nem mais nem menos e tudo de acordo com o previamente pactuado entre a impugnante e a construtora.

Contudo, como a impugnante, para realizar a venda, utiliza-se de outros Corretores; a remuneração total teve que ser dividida, em respeito ao Código Civil e assim, o sinal (que representa a comissão de 3,5% sobre o valor de venda) foi rateado (fls. 1910), entre a Lopes Royal (2,08% do valor de venda), o Corretor Autônomo (0,90% do valor de venda), o Coordenador (0,20% do valor de venda), o Coordenador de Produto (0,12%) e a Diretoria (0,20% do valor de venda). E como a comissão, por contrato, deve ser paga pelo adquirente, cada participante recebeu o seu respectivo quinhão do próprio adquirente, através dos respectivos cheques emitidos pelo comprador.

Corroborando o que se encontra acima colocado, apresento a tabela abaixo, elaborada com base nos levantamentos descritos na fl. 21 do Relatório Fiscal:

Adquirente - Rodrigo Martins de Campos

() Valor da Venda (circularização)	748.253,00
(-) Valor da Declarado da Venda	-722.064,14
(=) Diferença	26.188,86
() Recibo da Empresa	19.394,58
(+) Recibo Corretor	6.794,28
(=) Valor das Comissões	26.188,86
() Diferença (Venda - Declarado)	26.188,86
(-) Valor das Comissões	-26.188,86
(=) Zero	0

() Valor das Comissões	26.188,86
(-) Valor da Nota Fiscal	-15.753,66
(-) Recibo Corretor	-6.794,28
(=) Comissão de Diretor e Coordenadores	3.640,92

Aplicando-se os percentuais do contrato acima reproduzido, mesmo não sendo exatamente o contrato do empreendimento do adquirente (o contrato se refere a imóvel no Noroeste, Brasília, enquanto o adquirente adquiriu imóvel no Guará II, DF), chega-se praticamente aos mesmos valores:

	() Valor da Venda (circularização)	(*) % Comissão (contrato)	(=) Comissão Devida	
Empresa	748.253,00	2,08%	15.563,66	
Corretor	748.253,00	0,90%	6.734,28	
Coordenador	748.253,00	0,20%	1.496,51	
Coord. Prod.	748.253,00	0,12%	897,90	3.890,92
Diretor	748.253,00	0,20%	1.496,51	
Total		3,50%	26.188,86	

Isso revela um único *modus operandi*.

Afasto, por falta de razoabilidade, o argumento de que atuariam de forma independente a empresa recorrente, o corretor, o coordenador, o coordenador de produto e o diretor. Com efeito, visualiza-se, no caso, um efetivo negócio estabelecido pela recorrente, com utilização de recursos para alcançar o objetivo específico de intermediação da venda de imóveis.

Não se está aqui afirmando que é impossível ocorrer um contrato associação, em que os envolvidos respondam - cada um - por sua intervenção em operações e, conseqüentemente, pelos correspondentes resultados e tributos. Porém, temos, no caso, direitos e obrigações definidos, que me levam a concluir que é devida uma comissão pela dona do negócio à empresa recorrente, que providencia o rateio entre todos os envolvidos. Assim, afasto a classificação da operação como simples associação e vejo nela efetiva prestação de serviços autônomos.

O fato de o pagamento ser realizado diretamente pelo comprador a cada um dos envolvidos não desnatura, em meu entendimento, a natureza do negócio jurídico. Nessa situação, vejo claramente uma relação de mandato, em que o cliente entrega diretamente ao corretor, pessoa física, um valor que iria compor o total a ser pago pelo imóvel ao dono do negócio que, em seguida, remuneraria a empresa de corretagem que, por fim, remunerasse os corretores pessoa física que a ela prestaram o serviço de fechar os negócios junto aos clientes.

Exatamente nesse mesmo sentido, já houve decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme a seguir:

1. acórdão 2402-003.190, da 2a TO da 4a Câmara da 2a Seção:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/04/2

016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIV

EIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por PATRICIA DA SILVA

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008**RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO**Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art.118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIMENTO MULTA**Consiste em descumprimento de obrigação acessória, sujeito à multa, a empresa deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social**AUTO DE INFRAÇÃO. CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO PRINCIPAL. Uma vez que já foram julgadas as autuações cujos objetos são as contribuições correspondentes aos fatos geradores não incluídos em folha de pagamento, a autuação pelo descumprimento da obrigação acessória só subsistirá relativamente àqueles fatos geradores em que as autuações correlatas foram julgada procedentes**Recurso Voluntário Negado**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso**Júlio César Vieira Gomes - Presidente**Ana Maria Bandeira - Relatora.**Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.**2. acórdão 2402-003.191, da 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção:**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008**RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO**Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o*

art.118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIMENTO MULTA

Consiste em descumprimento de obrigação acessória, sujeito à multa, a empresa deixar de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Thiago Tabor da Simões que davam provimento.

Julio César Vieira Gomes - Presidente

Ana Maria Bandeira - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabor da Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

3. acórdão 2402-003.192, da 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art.118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIMENTO MULTA

Consiste em descumprimento de obrigação acessória, sujeito à multa, a empresa deixar de arrecadar mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

AUTO DE INFRAÇÃO. CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Uma vez que já foi julgado e considerado procedente o lançamento cujo objeto são as contribuições incidentes sobre os valores pagos aos contribuintes individuais, resta caracterizada a infração da empresa em não efetuar o desconto da contribuição de tais segurados.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

4. acórdão 2402-003.188, da 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art.118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO PRESTADO

A contribuição incidente sobre os valores recebidos por contribuintes individuais fica a cargo do tomador destes serviços

AFERIÇÃO INDIRETA PRERROGATIVA LEGAL DA AUDITORIA FISCAL INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA

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

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Finalmente, cabe dizer que não se aplica ao caso dos autos o disposto no § 2º do art. 6º da Lei nº 6.530/78, com a redação dada pela Lei nº 13.097/2015, a seguir reproduzido:

Art. 6º ...

§ 2º O corretor de imóveis pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário, mediante contrato de associação específico, registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou, onde não houver sindicato instalado, registrado nas delegacias da Federação Nacional de Corretores de Imóveis.

Entendo que esse dispositivo não seja passível de aplicação ao caso, por dois motivos, a saber:

(a) trata-se de norma cuja vigência é posterior à ocorrência dos fatos geradores sob análise e que inova no tratamento, definindo novas obrigações (contrato de associação devidamente registrado) e dando novos efeitos (ausência de vínculo empregatício e previdenciário);

(b) nem sequer se discute nos autos vínculo empregatício ou previdenciário, mas sim a ocorrência de prestação de serviços, para fins de exigência de crédito tributário relacionado ao Imposto de Renda.

Assim, é de se negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto a esta matéria.

Aplicabilidade da multa

No tocante a aplicação da penalidade, entendo correta sua incidência posta no auto de infração e mantida até o acórdão recorrido.

Primeiramente, a penalidade do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007 descreve uma infração que é deixar a fonte pagadora de reter ou recolher o imposto ou contribuição, independentemente de ser o tributo pago ou não. Logo, não me parece lógico que a remissão ao artigo 44 da Lei 9.430/1996, também com a redação dada pela mesma lei de 2007, viesse para impossibilitar a penalização da conduta reprovada pelo sistema, que já existia. Entender diferente seria aceitar que a conduta reprovável não fosse sancionada pela mesma norma que impõe a sua sanção.

Outrossim, o art. 44 da Lei 9.430/1996, definia fato gerador autônomo de penalidade e a multa por falta de recolhimento do IRRF se lastreava apenas na base de cálculo daquela norma; continuou a fazê-lo após a edição da Lei nº 11.488/2007.

Adoto ainda as considerações e argumentos sobre a matéria expostos pela i. Conselheira Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, tratando da mesma matéria, em voto exarado no acórdão nº 9202-003.583, de 03/03/2015, nesta 2ª Turma da CSRF:

Referida multa foi aplicada à fonte pagadora, com fundamento no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 24/04/2002, com a redação dada pelo artigo 16, da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

De plano, não há que se falar em suposta retroatividade benigna (art. 106, inciso II, “a”, do CTN), considerando-se que a penalidade em tela teria sido extinta inicialmente pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, que perdera eficácia, e depois pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Ora, os fatos geradores objeto da autuação ocorreram em novembro e dezembro de 2007, portanto já na vigência da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, de sorte que se a penalidade ora tratada houvesse efetivamente sido extinta – o que aqui não se admite – ela haveria de ser afastada pela simples aplicação direta da citada lei, e não por meio do art. 106, II, “a”, do CTN.

Entretanto, tal nuance não merece ser discutida, tendo em vista que a multa em tela nunca foi extinta, conforme será demonstrado.

(...)

O que está sendo cobrado, no presente caso, é unicamente a multa pelo não cumprimento, por parte da fonte pagadora, da obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF, a título de antecipação.

A penalidade em tela foi instituída pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, que assim estabelecia, em sua redação original:

“Art.9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

O dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista poderia ser exigida de outra forma, que não a isolada. Com efeito, a penalidade está

amolda à exigência estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, portanto não há que se falar que este último dispositivo tenha se referido ao art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para tomar de empréstimo algo além dos percentuais nele estabelecidos – 75% e 150%. Isso porque a problemática que envolve as modalidades de exigência das penalidades constantes do § 1º do art. 44 – vinculadas ao imposto ou exigidas isoladamente – não se coaduna com a multa por falta de retenção na fonte. Esta, quando exigida, obviamente será isolada, eis que o principal, ou seja, o imposto, será cobrado não da fonte pagadora, mas sim, repita-se, do beneficiário dos rendimentos.

Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do caput, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.

Ora, se os incisos I e II do caput do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.

Corroborando este entendimento, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002, encaminhada ao Congresso Nacional, assim esclarece:

“Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior.” (grifei)

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos. Ademais, fica patente que se trata de nova hipótese de incidência, o que também a desvincula definitivamente das hipóteses de incidência elencadas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, eis que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de

Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, dentre outras finalidades, para extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. Dito dispositivo passou a ter a seguinte redação:

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

I. de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

(...)”

Assim, o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformulado, mantendo-se a aplicação das multas de ofício vinculadas ao tributo, nos percentuais de 75% e 150%, a primeira mantida no inciso I, do caput, e a segunda não mais abrigada no inciso II, do caput, mas sim no inciso I, do §1º. O inciso II, do caput, que anteriormente continha a multa no percentual de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão e de falta de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido por estimativa (alíneas “a” e “b”). Quanto à multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora, esta foi extinta.

Observe-se que a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, eis que, conforme já patenteado no presente voto, os dois dispositivos legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte

pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%.

Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da re-alocação da multa de 150% (do caput para o § 1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da exclusão levada a cabo na nova redação do art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. Confira-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007:

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

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

Ora, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como ocorrera com penalidade semelhante, que antes também era imposta ao beneficiário do rendimento, relativamente ao recolhimento do principal. Assim, igualou-se a exoneração desta penalidade, tanto em face do sujeito passivo contribuinte da obrigação principal, como perante a fonte pagadora, na qualidade de responsável pela obrigação de reter e recolher o tributo.

As conclusões acima ficam evidenciadas no quadro comparativo a seguir:

<p>Redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996</p> <p><i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</i></p> <p><i>I. de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;</i></p> <p><i>II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>§1o As multas de que trata este artigo serão exigidas:</i></p> <p><i>I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;</i></p> <p><i>II. isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;</i></p> <p><i>III. isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha</i></p>	<p>Redação do art. 44, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007</p> <p><i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</i></p> <p><i>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;</i></p> <p><i>II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:</i></p> <p><i>a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;</i></p> <p><i>b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.</i></p> <p><i>§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p>
<p><i>apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;</i></p> <p><i>IV. isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</i></p>	
<p>Redação original do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002</p> <p><i>Art. 9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>	<p>Redação do art. 9º, dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007</p> <p><i>Art. 9o Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1o, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade u diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>

Além de todas as razões que conduzem à conclusão de que não ocorreu a alegada extinção da multa de ofício pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF, é o fato de que a adoção de tal tese equivaleria a admitir-se a instituição de uma obrigação – retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora – sem o estabelecimento de sanção, o que seria inusitado no Sistema Tributário Nacional.

Ademais, ninguém põe em dúvida a manutenção da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão, que pressupõe relação entre pessoas físicas, que nem sempre possuem estrutura para cumprir com a obrigação, sendo que quem recolhe a antecipação, nesse caso, é o próprio contribuinte que arca com o encargo financeiro do tributo, descartada a possibilidade de apropriação indébita. Nesse passo, causa ainda maior perplexidade a conclusão de que a multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora teria sido extinta, já que as fontes pagadoras, na sua maciça maioria, são pessoas jurídicas, que dispõem de meios adequados ao cumprimento da obrigação.

Acrésciente-se que a retenção na fonte sem o respectivo recolhimento caracteriza apropriação indébita, portanto ter-se-

ia ainda a possibilidade do cometimento de crime, sem qualquer previsão de sanção na esfera tributária, o que também seria inédito no Sistema Tributário Nacional.

Em síntese, no entender desta Conselheira, há que se diferenciar o imposto devido, cuja obrigação principal é do beneficiário do rendimento, da multa pela falta de retenção/recolhimento do IRRF, cuja obrigação é da fonte pagadora, na qualidade de responsável.

Assim, após o prazo final para entrega da declaração de pessoa física, o que cessa é a responsabilidade da fonte pagadora sobre o recolhimento do tributo – cuja obrigação passa a ser do beneficiário. Entretanto, a falta de responsabilidade sobre o recolhimento do tributo não exime a fonte pagadora do pagamento da multa pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto, e é exatamente esta a exigência que ora se analisa. Nesse passo, assim estabelece o item 16 do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2002, que deve ser considerado na sua integralidade, e não apenas em parte. Confira-se:

“16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

- a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;
- b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.”

Destarte, tendo ou não os rendimentos sido oferecidos à tributação, remanesce a aplicação da penalidade pela falta de retenção e recolhimento por parte da fonte pagadora.

Não há que se falar aqui de aplicação do percentual de 50% à multa, por falta de previsão legal expressa, mas sim a aplicação dos percentuais definidos em lei (75% ou 150%), conforme acima esclarecido.

Assim, é de se negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo também quanto a esta matéria.

Processo nº 10166.723699/2012-92
Acórdão n.º **9202-003.834**

CSRF-T2
Fl. 1.080

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte e negar-lhe provimento para que seja mantido o acórdão recorrido.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Patrícia da Silva

O Processo em referência apresenta a seguinte Ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.
CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

RELAÇÃO JURÍDICA - CLASSIFICAÇÃO - IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Recurso especial negado.

Não obstante os auspiciosos argumentos apresentados, não compactuo com a decisão e, manifesto sumariamente as razões da discrepância de entendimentos:

Segundo o relator:

No mérito, o recurso especial interposto pelo sujeito passivo trata de duas matérias, a serem analisadas em separado:

1. a qualificação da operação, para fins de análise da incidência tributária, ou seja, se a operação enseja prestação de serviços à autuada e valores devidos aos prestadores de serviço; e

2. a existência de base normativa vigente para aplicação da multa, ou seja, a aplicabilidade do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, ao caso

Inicial e principalmente, gostaria de centrar minha divergência quanto à caracterização da atividade da Recorrente em prestação de serviços.

Entendo, que há ao longo de todo o processo, o reconhecimento da garantia ao exercício da autonomia privada e da liberdade de contratar como meio possibilitar que a Recorrente exercesse e exerça sua atividade, adotando um modelo de negócio *sui generis*, por meio de uma relação de associação com os corretores independentes.

Melhor explicando: há situações em que imobiliárias e corretores celebram um contrato de associação pelo qual somam esforços visando colaborar para a obtenção da compra e venda da unidade imobiliária. Qualificar-se-ia uma parceria e não uma prestação de serviços.

Para contribuir com o esclarecimento do tema, permito-me trazer à colação, alguns excertos constantes do Parecer jurídico trazido ao processo *verbis*:

...Levada ao seu último grau, a tendência (natural do pensamento humano) é de imaginar que seria possível enquadrar todas as condutas, negócios, relações jurídicas etc., em tipos previstos em lei conduz a um engessamento das formas jurídicas que acabam se distanciando cada vez mais da realidade concreta e pode implicar até na perda de sua utilidade...(grifos meus)

...

Esquece-se, nesta postura, o principal, qual seja que a base do ordenamento jurídico é a liberdade e que pessoas, físicas e jurídicas, podem exercê-la para criar figuras que não estão expressamente contempladas em nenhum texto legal.(grifos no original).

...

*Despir-se também de preconceitos, dentre os quais o de aprioristicamente, **assumir que sempre há algo de errado ou de escuso no que o contribuinte faz**, a ponto de confundir o "não existir algo (p. ex., um pagamento) como um "escondê-lo" ou disfarçá-lo".(grifos meus)*

Nestes casos, a falta de uma regra expressa dispendo sobre determinado modelo não deve ser interpretada como vedando certo tipo de relação jurídica, assim como a superveniência de regra dispendo sobre determinado modelo deve ser vista como apenas formalizando relações jurídicas que já podiam e eram efetivamente adotadas pelos agentes do respectivo setor econômico.

No argumento de número 5 do Parecer Jurídico, que já faz parte do presente processo, motivo pelo qual não o replicarei na íntegra, exaure-se a análise fática do contrato de associação constante do presente processo, mas destaco a principal conclusão:

"...Esta é a figura de reunião de esforços adotada pela consulente há anos. Somam-se esforços de divulgação, exibição, informação tendo por objetivo comum intermediar negócios imobiliários, sem que exista qualquer garantia de que o negócio final venha a ocorrer."

Apesar da afirmativa constante do voto vencedor, *verbis*:

"A questão que se coloca é se esse acordo tem o condão de dividir a operação em duas partes, com consequentes incidências tributárias separadas ou se a operação, pelas suas características ontológicas, é única, com a incidência da tributação e aplicação do art. 123 do Código Tributário Nacional."

Entendo que a ideia de aplicação de a cada corretagem corresponder um único credor, não corresponde à realidade fática e ao constante no artigo 728 do Código Civil (**a saber, é fato incontroverso nos autos**), o que, de pronto, afasta a aplicação estrita da regra constante do art. 123 do Código Tributário Nacional. Afinal, não está a falar-se de convenções particulares sem a existência de lei.

Aqui já havia a disposição do Código Civil, corroborada pela legislação específica - Lei 13.097/2015 - que reconhece a relação associativa há tempos existentes no setor imobiliário.

Outrossim, não há fundamentos para exigir da Recorrente o valor da contribuição previdenciária patronal ou por retenção, pois o entendimento esposado aqui é de não se trata de pagamentos a profissionais autônomos que tenham recebido por serviços prestados. A Recorrente não é contribuinte ou responsável tributária relativamente às obrigações principais tais como contribuições previdenciárias, sejam cotas patronais, seja cota de segurados) ou mesmo IRRF.

Veja que o voto vencedor pautou-se pela "falta de razoabilidade" do negócio conforme realizado:

Afasto, por falta de razoabilidade, o argumento de que atuariam de forma independente a empresa recorrente, o corretor, o coordenador, o coordenador de produto e o diretor. Com efeito, visualiza-se, no caso, um efetivo negócio estabelecido pela recorrente, com utilização de recursos para alcançar o objetivo específico de intermediação da venda de imóveis.

Assim temos que a decisão paradigma, deste mesmo órgão, a decidir sobre a mesma situação fática, teria sido não razoável, mesmo aclarando e justificando sua decisão, *verbis*:

"Outrossim, esclareça-se que o contrato avençado entre as partes, qual seja, o ônus do pagamento da comissão, não desnatura a posição do sujeito passivo da exação, haja vista que trata-se de acordo prévio à prática do fato gerador, bem como por não desvirtuar a sua regra matriz de incidência, ao contrário, pautaram-se pela autonomia privada e sua liberdade de contratar." (acórdãos 2403-002.508 e 2403-002.509)

Assim, entendo que seria cabível o provimento do Recurso neste aspecto, em especial pois:

"O imposto de renda não incidente é questão prejudicial em relação à responsabilização da fonte pagadora na forma do art. 121 do CTN, por isso inexistente o tributo, inócua a responsabilidade." (STJ, 1ª T., REsp 952.038/PE, Min Luiz Fux)

O que, de pronto permite-me abordar a seguinte questão posta no recurso, qual seja: da multa de ofício exigida isoladamente.

Do mesmo acórdão trazido à colação pelo voto vencedor, leia-se

Adoto ainda as considerações e argumentos sobre a matéria expostos pela i. Conselheira Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, tratando da mesma matéria, em voto exarado no acórdão nº 9202-003.583, de 03/03/2015, nesta 2ª Turma da CSRF:

"...

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos"

A *contrário sensu* parece-me que se não há débitos tributários e obrigação principal, não há que se falar em aplicação da multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória.

Não está aqui a negar-se a existência de sanção legal, está aqui há buscar uma aplicação estrita, como soi acontecer frente Às disposições contidas no artigo 112 do CTN, em especial nos incisos I e IV.

Outrossim, entendo que a multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, a que faz remissão o artigo 9º da Lei n.º 10.426/02, com as alterações constantes da Lei n.º 1.488/200 somente é aplicada quando exigida juntamente com o imposto, motivo pelo qual entendo que deveria ser dado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte também sob este ponto.

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva