



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.724856/2011-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.014 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente VIA ENGENHARIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NÃO-OCORRÊNCIA.

Há de se rejeitar as arguições de nulidade quando resta comprovado não houve cerceamento do direito de defesa.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. REGRA GERAL.

Ao lançamento de multa isolada aplica-se a regra geral do art. 173 do inciso I do CTN, sendo assim o lançamento dos presentes autos não foi atingido pela decadência.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE. BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS. PROCEDÊNCIA.

Cabível a aplicação de multa isolada, em razão da falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora a beneficiários identificados, ainda que o sujeito passivo tenha transferido ao comprador a tarefa de realizar o pagamentos da comissão de corretagem.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO. INCIDÊNCIA SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. INAPLICABILIDADE.

Não sendo possível comprovar a existência de pagamentos, resta ausente o pressuposto fático a regra estabelecida no art. 674 do RIR/99, por conseguinte, incabível a multa isolada nessa hipótese.

ARGUIÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA. IMPROCEDÊNCIA.

Não procede a arguição de ilegitimidade passiva, tendo em vista que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Não tendo sido constatada a existência de condutas ilícitas típicas, bem como não restando comprovado de forma inequívoca a existência de dolo por parte do sujeito passivo, há de ser afastada a multa de ofício qualificada.

**JUROS DE MORA À TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.04
E SÚMULA CARF N.108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente ao total do crédito tributário (tributos e multas).

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PEDIDO GENÉRICO.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia genérico, que não especifica aquilo que se pretende provar, nem traz a elaboração de quesitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e o pedido de diligência; por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa qualificada e para cancelar parcialmente a multa isolada por falta de retenção do imposto de renda, esta última tão somente no que se refere aos pagamentos a beneficiários não identificados. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que davam provimento parcial ao Recurso, mas em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente)

Relatório

Trata o presente de retorno dos autos da 1ª Turma da CSRF para julgamento do recurso voluntário no que concerne às matérias não apreciadas por ocasião do julgamento no CARF.

Por bem descrever os fatos, valho-me em parte do relatório do acórdão n.2201.001.900 (fls. 815-827), complementando-o em seguida:

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão 03-46.905 - 2ª Turma da DRJ/BSB, que julgou procedente o Auto de Infração de Multa Isolada do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, atinente aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de **R\$ 2.154.417,29**.

No decorrer de ação fiscal aberta para verificar o cumprimento das obrigações relativas às contribuições sociais da fiscalizada e dos segurados contribuintes individuais, constatou a Fiscalização que a empresa não promoveu a retenção na fonte e nem

recolheu o imposto sobre a renda da pessoa física referentes às remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de comissão de venda aos profissionais corretores de imóveis pelos correspondentes serviços prestados.

Nesse contexto, foi incluído no procedimento fiscal a verificação do cumprimento das obrigações relativas à retenção na fonte do imposto sobre a renda de pessoas físicas, para o período compreendido de janeiro de 2006 a dezembro de 2008.

Segundo narrou a DRJ, na apuração do montante devido a título de multa isolada, constatou a Fiscalização a ocorrência de duas situações.

Primeiro, quando foi possível identificar, um a um, o CPF dos corretores de imóveis que receberam as comissões de venda. Assim, sobre os valores recebidos apurou-se o imposto de renda devido, mediante aplicação das alíquotas de 15% ou 27,5%. Tomando como base o montante do imposto apurado, foi aplicado o percentual de 75%, encontrando-se o *quantum* da multa isolada devida, como se pode observar na Planilha 01 de fls. 295/311.

Segundo, no caso em que não foi possível identificar os beneficiários das comissões, os rendimentos apurados foram reajustados para, em seguida, ser aplicada a alíquota de 35%. Sobre o montante de imposto calculado foi aplicado o percentual de 75% para apurar a multa isolada, conforme Planilha 02 de fls. 312/313.

A multa isolada apurada foi qualificada, com fulcro no art. 9º, *caput* e parágrafo único da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, tendo em vista que restou caracterizado o crime de sonegação, previsto no art. 71 da Lei nº 4.502 de 1964, resultando nos valores lançados de ofício pela autoridade fiscal demonstrados na Planilha 03 de fls. 314/315.

Cientificada dos lançamentos, em **13/09/2011** (Ciência do Contribuinte/Responsável no Auto de Infração à fl. 003), a interessada apresentou a impugnação de fls. 394/449, em **13/10/2011**, cujas razões encontram-se sintetizadas a seguir.

(...)

A Turma da DRJ julgou a **impugnação** improcedente através de acórdão n. 03-46.905, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MPF. DURAÇÃO. PRORROGAÇÕES.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF tem previsão para duração inicial de cento e vinte dias e pode ser prorrogado pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NÃO-OCORRÊNCIA.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal encontra-se devidamente motivado, com descrição dos fatos precisa e detalhada, e mais, considerando que a impugnante demonstrou ter compreendido perfeitamente a matéria tributada e conhecido as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, detalhadamente, não se concretiza a hipótese de nulidade do Auto de Infração, e muito menos cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

LANÇAMENTOS DE MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. REGRA GERAL.

Leva-se em consideração a regra especial do art. 150, inciso IV do CTN apenas aos tributos lançados por homologação. Por outro lado, tratando-se de multa isolada, aplica-se a regra geral do art. 173 do inciso I do CTN, situação na qual os lançamentos referentes ao ano-calendário de 2006 poderiam ser efetuados no curso do mesmo ano, implicando, por consequência, em contagem decadencial com início em 01/01/2007 e final em 31/12/2011. Tendo ocorrido a ciência do sujeito passivo em 13/09/2011, não se concretizou a decadência.

ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. INTERMEDIÇÃO. COMISSÕES. RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Pagamentos das comissões, decorrentes da intermediação da venda, realizadas por corretores imobiliários, credenciados pela empresa para comercialização de seus produtos, que lhes fornece assessoria, mediante administração, normatização e supervisão do regime de plantão de vendas, com o devido repasse das informações necessárias do empreendimento com o objetivo de estabelecer forma de atendimento aos clientes de acordo com os padrões de qualidade, caracterizam rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício, cuja retenção na fonte do imposto de renda devido pelos beneficiários deve ser efetuada pela fonte pagadora, qual seja, a própria sociedade empresária que comercializa a unidade imobiliária. Por sua vez, caso a responsável tributária não cumpra com a sua obrigação, o comando do art. 9º, *caput* e parágrafo único da Lei nº 10.426, de 2002, dispõe sobre a sanção aplicável em razão do inadimplemento.

RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS. IMPOSTO DE RENDA. FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE. MULTA ISOLADA.

Cabe a aplicação de multa isolada, devida em razão do descumprimento de obrigação tributária correspondente à falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora. A exação apenas toma como base de cálculo o imposto devido, sobre o qual se aplica a alíquota determinada pela legislação, para determinar-se o *quantum* da multa exigido. Para os beneficiários identificados, apura-se o imposto de renda devido, que se constitui na base de cálculo para aplicação da multa isolada, adotando-se as alíquotas de 15% e 27,5%.

RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. IMPOSTO DE RENDA. FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE. RENDIMENTO REAJUSTADO. MULTA ISOLADA.

Na impossibilidade de identificação dos beneficiários dos rendimentos que não tiveram a devida retenção na fonte por parte da fonte pagadora, a apuração do imposto de renda devido adotado como base de cálculo da multa isolada segue a regra estabelecida no art. 674 do RIR/99.

QUALIFICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. CONDUTA DOLOSA.

Demonstrada a intenção da contribuinte, em ação tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador, na medida que, de maneira consciente, em atos planejados e ordenados, tenta transferir a responsabilidade do pagamento da comissão de vendas para o adquirente da unidade imobiliária, ao excluir impropriamente do valor do bem alienado a quantia corresponde à comissão de venda, impondo ao comprador o pagamento desse valor diretamente ao corretor responsável pela venda, e registrando o valor líquido da operação na contabilidade da empresa, ou seja, o valor do bem subtraído da mencionada comissão que não é contabilizada como custo operacional de vendas, resta caracterizada a conduta dolosa, consubstanciando sonegação que impõe a qualificação da multa isolada lançada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa isolada, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Sendo os documentos acostados aos autos claros, permitindo um adequado julgamento, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia.

PROTESTO PELA JUNTADA DE TODAS AS PROVAS ADMITIDAS EM DIREITO.

As provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão processual, exceto nas situações previstas no art. 16, § 4º do PAF.

Em **17/02/2012**, o Contribuinte foi cientificado do acórdão da DRJ (Aviso de Recebimento fl. 774) e, em **15/03/2012**, apresentou **Recurso Voluntário** através do qual, arguiu:

- Nulidade por cerceamento do direito de defesa;
- Decadência dos Fatos Geradores de Janeiro a Agosto do Ano de 2006;
- Ilegitimidade Passiva da Recorrente
- Alega que a o lançamento está baseado em presunções e método de aferição indireto, o que é inadmissível, pois não encontra respaldo legal. Argumenta que o auto de infração está calcado em meras presunções, sem quaisquer provas e registros de pagamentos efetuados pela Recorrente, uma vez que estes não ocorreram por esta, mas sim pelos adquirentes das unidades imobiliárias;
- Inexistência de Hipótese de Incidência Tributária Referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte;
- Alega ser infundada a acusação de pagamento a beneficiário não identificado, pois ainda que se admitisse a linha de raciocínio adotado pelo auto de infração de que existiria pagamento efetuado pela Recorrente, para que fosse possível a incidência tributária, na forma do art. 674 do RIR/99, seria necessário ocorrer dois fatos simultâneos: (i) a existência de pagamento; e (ii) a existência de beneficiário não identificado, fatos esses que não foram demonstrados no auto de infração;
- Nulidade Da Autuação Com Base Em Prova Emprestada;

- Alega Violação Ao Princípio Da Verdade Material e Da Presunção em Matéria De Prova;
- Alega ausência de critério para aplicação da Multa Qualificada;
- Aduz Descabimento Da Taxa Selic;
- Ilegalidade Da Cobrança De Juros Sobre A Multa;

Ao final, a Recorrente pugna pelo provimento do recurso, com consequente extinção do crédito tributário.

A 1ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu provimento ao recurso e cancelou a autuação. Transcreve-se a ementa do acórdão n. 2201-001.900:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009

FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI N.º 11.488/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA. EXCLUSÃO DA MULTA PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI N.º 9430/96.

A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º 9430/96, foi expressamente excluída, relativamente à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, com fundamento na Lei n.º 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, “c”, do CTN.

FONTE PAGADORA. NÃO EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO. PARECER NORMATIVO COSIT n.º 01/2002. CONSEQUENTE NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO INCISO 44, INCISO I, DA LEI N.º 9.430/96.

Não mais sendo exigível da fonte pagadora a imposto não recolhido, não há respaldo para incidência, consequentemente, da respectiva multa.

O Conselheiro relator apresentou **Embargos**, os quais foram parcialmente acolhidos, e nesta parte foram supridas as omissões, sem efeitos infringentes, ratificando o acórdão n. 2201-001.900.

A Procuradoria da Fazenda ingressou com **Recurso Especial**, o qual foi admitido e provido parcialmente, com retorno dos autos ao Colegiado de origem para exame das demais questões não analisadas. O recurso especial invocou divergência quanto à aplicação da multa isolada pela não retenção do IRRF, sobre valores de comissões pagas pela Autuada. Restou consignado o entendimento de ser exigível a multa isolada pela não retenção do imposto, mesmo após as alterações promovidas a partir da MP n. 351/2007. A acórdão n. 9101-004.755 restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.426, de 2002, mantida pela Lei n.º 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

Por conseguinte, o processo foi devolvido ao CARF para apreciação do Recurso Voluntário, no que concerne às matérias não apreciadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme relatado, o processo retornou da CSRF após o provimento do recurso especial da Procuradoria, para reconhecer o cabimento da multa isolada por falta de retenção ou recolhimento do imposto de renda, tendo sido revertida a decisão do CARF que entendia que com o advento da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, os fatos geradores ocorridos entre 31 de janeiro de 2006 e 31 de maio de 2007, teriam sido atingidos pela retroatividade benigna ao passo que os fatos geradores seguintes teriam deixado de ser tipificados. Superada a questão do cabimento da multa nestas hipóteses, o processo foi devolvido para exame dos argumentos de defesa trazidos pela Recorrente.

Antes de iniciar a análise, destaco que o recurso voluntário repete os argumentos aduzidos na impugnação, tendo sido suprimido apenas aquele referente à alegação de nulidade por vício formal e falta de publicidade na emissão e prorrogação do MPF, não traz portanto, novos argumentos de defesa. O voto do acórdão recorrido encontra-se bem fundamentado e por concordar com seus fundamentos, adotá-los-ei, salvo quanto à multa isolada sobre o IRRF de pagamento a beneficiário não identificado e à multa qualificada.

O §3º do art. 57 do Regimento Interno permite a transcrição da decisão de 1ª Instância, quando a parte não trazer novos argumentos e o relator propuser a confirmação da decisão recorrida. Como não adotarei a decisão na íntegra, tratarei item a item, transcrevendo os trechos da decisão de piso nos pontos em que concordo com a posição do Colegiado *a quo*.

Da Alegação de Nulidade Do Lançamento Por Cerceamento Ao Direito De Defesa e Afastamento Do Contraditório

A Recorrente alega que no auto de infração não observou o devido processo legal com o pleno exercício da defesa, pois no item 5 do Relatório Fiscal, constou que a presente auditoria seria consequência dos resultados da fiscalização anterior, e que a documentação e os esclarecimentos apresentados pela empresa assim como os levantamentos realizados pela auditoria fiscal vinculados àquele MPF serviriam de subsídio para o cumprimento deste novo

procedimento fiscal. Ou seja, o próprio auto de infração registra que a documentação que daria embasamento ao lançamento não consta do presente processo, já que faz parte de outro processo anteriormente instaurado, e mais, nenhum documento dos referidos autos é apresentado no presente caso.

Aduz a Recorrente que o relatório fiscal é genérico, não citando em quais documentos encontra-se embasado o lançamento de ofício, e tampouco foram trazidos aos autos a documentação informada. O auto de infração apenas menciona a existência dos documentos necessários à instrução processual. Contudo, a falta dos documentos no presente processo impede a ciência e a consequente contestação objetiva por parte da Impugnante de todos os fatos imputados, bem como das provas que lhe os subsidiam.

Não assiste razão à Recorrente. Nesse sentido, manifestou-se a Turma da DRJ, cujo entendimento adoto e ratifico:

O relatório fiscal de fls. 285/294 encontra-se preciso e detalhado, no qual a Fiscalização narra todo o procedimento fiscal, o teor das intimações encaminhadas à contribuinte por meio dos Termos de Intimação Fiscal – TIF e as conclusões extraídas após a análise dos documentos apresentados pela empresa fiscalizada.

Ao contrário do que aduz a impugnante, as conclusões do relatório elaborado pela autoridade tributária encontram lastro probatório, como se pode observar nos contratos de promessa de compra e venda acostados às fls. 76/89, 92/99, 103/115, 119/131, 135/148, 151/163 e 167/179 e nos recibos de fls. 89/91, 100/101, 116/117, 132/133, 149/150, 164/165 e 180/181.

Foram elaboradas planilhas demonstrativas pela Fiscalização, nas quais se encontra o crédito tributário apurado às fls. 295/315 e o detalhamento dos preços de venda dos imóveis e as correspondentes comissões percebidas pelos corretores às fls. 316/339 e 340/363, respectivamente.

Ou seja, como se pode observar, os documentos acostados aos autos, não obstante terem sido utilizados para lastrear o suporte fático de outros processos, constituem-se em provas diretas no caso em análise, não havendo que se falar em prova emprestada.

Ademais, cumpre esclarecer que ao processo administrativo fiscal aplica-se a mesma regra estampada no art. 332 do CPC: *Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funde a ação e a defesa.*

Assim, sob qualquer ótica que se analise, no caso concreto, os meios probatórios utilizados mostraram-se hábeis para fundamentar as razões dos lançamentos fiscais.

Tanto que foi pleno o entendimento do lançamento fiscal por parte da contribuinte, que mostrou ter compreendido perfeitamente a matéria tributada e conhecido as acusações que lhe foram imputadas, contestando-as **uma a uma**, detalhadamente, mediante a impugnação apresentada, acompanhada da documentação que entendeu pertinente.

Vale observar manifestação do antigo Conselho de Contribuintes sobre o assunto:

(...)

Portanto, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e muito menos em nulidade do lançamento fiscal.

Como bem destacado na decisão recorrida, a autuação não se baseou em prova emprestada e enumerou os documentos que embasaram a acusação, tendo o contribuinte tido perfeita compreensão das razões do lançamento, o que permitiu exercer seu direito de defesa e amplo contraditório.

Logo, há que rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Da Alegação de Decadência dos Fatos Geradores de Janeiro a Agosto do Ano de 2006

A Recorrente alega decadência dos fatos geradores ocorridos de janeiro a agosto do ano-calendário 2006, tendo em vista que a ciência do auto de infração deu-se em 13/09/2011, restariam decaídas as pretensões fiscais anteriores a setembro de 2006, de acordo com a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Também não assiste razão à Recorrente, pois não se tratou aqui de lançamento de ofício de tributo sujeito a lançamento por homologação, para o qual poder-se-ia aplicar o art. 150, § 4º do CTN. É importante frisar que foi lançada apenas a multa isolada pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto de renda das pessoas físicas que receberam as comissões sobre a venda de imóveis.

Vale transcrição dos citados artigos:

Art. 150. **O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento** sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública **constituir o crédito tributário** extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (grifei)

Dessarte, para lançamento de multa isolada, aplica-se o art. 173, I do CTN, restando afastada a alegação de decadência, uma vez que a ciência do contribuinte ocorreu em 31/12/2011.

Da Hipótese de Incidência Tributária referente ao IRRF e do Método de Apuração

Alega a Recorrente que a o lançamento está baseado em presunções e método de aferição indireto, o que seria inadmissível, pois não encontra respaldo legal. Argumenta que o auto de infração está calcado em meras presunções, sem quaisquer provas e registros de

pagamentos efetuados pela Recorrente, uma vez que estes não ocorreram por esta, mas sim pelos adquirentes das unidades imobiliárias.

Aduz a Autuada inexistência de hipótese de incidência tributária referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte. Argumenta que da leitura dos arts. 628 e 674 do RIR/99, a hipótese de incidência do imposto na fonte somente se aperfeiçoa com o pagamento do rendimento efetuado por pessoa jurídica à pessoa física. Assim, somente haverá a retenção do imposto na fonte, unicamente se apresentados no caso em questão dois requisitos essenciais a saber: (i) pagamento seja efetuado por pessoa jurídica, no caso, a Impugnante; e (ii) o pagamento seja feito diretamente pela pessoa jurídica à pessoa física, no caso, os corretores de imóveis. E que no caso em questão inexistente qualquer prova de pagamento aos corretores, uma vez que os pagamentos das comissões são feitos diretamente pelos adquirentes das unidades imobiliárias.

Também alega ser infundada a acusação de pagamento a beneficiário não identificado, pois ainda que se admitisse a linha de raciocínio adotado pelo auto de infração de que existiria pagamento efetuado pela Recorrente, para que fosse possível a incidência tributária, na forma do art. 674 do RIR/99, seria necessário ocorrer dois fatos simultâneos: (i) a existência de pagamento; e (ii) a existência de beneficiário não identificado, fatos esses que não foram demonstrados no auto de infração.

O contribuinte insiste em dizer que não efetuou qualquer pagamento de comissão a corretores, identificados ou não, pois quem efetuava o pagamento eram os compradores dos imóveis e que, de fato não houve a transferência de valores diretamente da Via Engenharia aos corretores de imóveis, em face de acordo para que a comissão fosse paga diretamente pelo adquirente do imóvel e descontado do valor total da venda.

Para entender melhor as operações realizadas pela Via Engenharia, transcrevo trecho do Relatório Fiscal que esclarece o *modus operandi* da Recorrente:

9. No geral, como respostas aos Termos fiscais, em especial ao TIF 09, o contribuinte respondeu que as comissões de venda são pagas diretamente aos corretores autônomos pelos adquirentes das unidades imobiliárias e no caso de "venda direta Via ou venda ADM" não é paga qualquer tipo de remuneração a título de comissão de venda, logo, não há o que se falar em retenção na fonte do imposto sobre a renda dessas pessoas físicas.

10. Os argumentos apresentados pela empresa, por ocasião do procedimento fiscal sobre as contribuições previdenciárias, para se eximir dos encargos tributários decorrentes do pagamento de comissão de venda devida aos corretores que lhe prestaram serviços de intermediação imobiliária no citado período, consistem basicamente em duas afirmações: a primeira esclarece que os empreendimentos imobiliários da empresa são comercializados por corretores autônomos, com registro no CRECI, sem qualquer vínculo e compromisso de exclusividade com a empresa; e a segunda, diz respeito à remuneração do corretor responsável pela venda das unidades vinculadas aos empreendimentos imobiliários da empresa, alegando que a comissão é paga diretamente pelo cliente, sem qualquer ingerência da empresa.

(...)

12. Quanto à primeira afirmativa, a partir de declarações da própria empresa e dos esclarecimentos prestados pelos compradores de imóveis diligenciados, por amostragem, pela auditoria fiscal, não há como sustentar de que o corretor trabalha para o cliente, pois, segundo o que ficou apurado, os empreendimentos

imobiliários são comercializados por corretores autônomos com registro no CRECI; os corretores são credenciados pela empresa para comercialização de seus produtos; a comissão do corretor corresponde a um percentual determinado pela empresa e aceito pelo corretor; a empresa repassa aos corretores as informações necessárias do empreendimento com o objetivo de estabelecer forma de atendimento aos clientes de acordo com os padrões de qualidade vigentes na empresa; a empresa organiza, normatiza e supervisiona o regime de plantão de vendas, e todas as atividades são coordenadas e supervisionadas por um gerente de vendas, empregado da empresa.

13. **No que se refere à remuneração do corretor (comissão de venda), a prática adotada pela empresa consiste em transferir a responsabilidade do pagamento da comissão para o comprador do imóvel.** Porém, o valor correspondente é subtraído do valor de venda do imóvel, ou seja, no processo de negociação entre o corretor e o cliente é apresentado o valor de venda do imóvel; desse valor é exigida determinada importância a título de sinal em garantia do negócio; é estabelecido o plano de pagamento; e, por fim, o cliente efetua o pagamento do sinal e da comissão de corretagem por meio de cheques específicos e mediante recibos emitidos pelo corretor. É importante observar que o valor do sinal, mais o do parcelamento estabelecido e o da comissão de corretagem, o somatório é igual ao Valor Geral de Venda (VGV) definido pela empresa por meio de Tabela de Vendas.

14. Para sustentação da tese de que a comissão de corretagem é custo do comprador, a empresa formaliza o contrato de promessa de compra e venda pelo valor líquido da operação, ou seja, exclui impropriamente do VGV o valor da comissão de venda, impondo ao comprador o pagamento desse valor diretamente ao corretor responsável pela venda. O contrato de promessa de compra e venda *também é firmado com o valor líquido da operação, cujo documento é registrado na contabilidade da empresa; e o valor da comissão não é contabilizado como custo operacional de vendas, fechando, assim, o entendimento da prática lesiva adotada pela empresa para se eximir do pagamento dos tributos devidos.*

Dessarte, a Recorrente não reconhece que os corretores de imóveis lhe prestaram serviços de intermediação imobiliária, bem como, transfere a responsabilidade do pagamento das comissões de vendas para os compradores de imóveis, e como consequência, além de outras infrações tributárias, deixou de reter na fonte, na condição de responsável, o Imposto de Renda Pessoa Física devido pelos corretores de imóveis.

É importante frisar que para fins de apuração do valor do imposto de renda que deveria ter sido retido, o Auditor Fiscal separou dois grupos de pagamentos de comissões, aqueles cujos corretores estavam identificados e aqueles cujos beneficiários não foram identificados:

Primeiro, quando foi possível identificar, um a um, o CPF dos corretores de imóveis que receberam as comissões de venda. **Assim, sobre os valores recebidos apurou-se o imposto de renda devido, mediante aplicação das alíquotas de 15% ou 27,5%.** Tomando como base o montante do imposto apurado, foi aplicado o percentual de 75%, encontrando-se o *quantum* da multa isolada devida, como se pode observar na Planilha 01 de fls. 295/311.

Segundo, no caso em que não foi possível identificar os beneficiários das comissões, os rendimentos apurados foram reajustados para, em seguida, ser aplicada a alíquota de 35%. Sobre o montante de imposto calculado foi aplicado o percentual de 75% para apurar a multa isolada, conforme Planilha 02 de fls. 312/313. (grifei)

Por conseguinte, passo à análise dos dispositivos legais que trazem a hipótese de incidência do imposto de renda retido na fonte para cada grupo.

1. Beneficiários Identificados

Os artigos 628 e 717 do RIR/99 dispõem:

Art. 628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho não-assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 7.º, inciso II). (grifei)

(...)

Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei n.º 7.713, de 1988, art. 7.º, § 1.º).

Os dispositivos transcritos são de interpretação literal e dispensam maiores explicações. De todo modo, transcrevo parte da decisão de piso, que ratifico e adoto:

Observa-se com clareza que cabe à fonte pagadora reter o imposto referente a rendimentos de trabalho não-assalariado, ou seja, aqueles auferidos de trabalho sem vínculo empregatício, definidos no Manual de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, disponível no sítio da Receita Federal, como *importâncias pagas por pessoa jurídica à pessoa física, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários, direitos autorais e remunerações por quaisquer outros serviços prestados, sem vínculo empregatício, inclusive as relativas a empreitadas de obras exclusivamente de trabalho, as decorrentes de fretes e carretos em geral e as pagas pelo órgão gestor de mão-de-obra do trabalho portuário aos trabalhadores portuários avulsos.*

Por sua vez, caso a fonte pagadora não cumpra com a sua obrigação, o comando do art. 9.º, *caput* e parágrafo único da Lei n.º 10.426, de 2002, dispõe sobre a sanção aplicável em razão do inadimplemento:

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

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

Ou seja, ao contrário do que aduz a impugnante, a autuação não trata da cobrança do imposto de renda devido pelos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas beneficiárias. Em nenhum momento a impugnante está sendo compelida ao pagamento do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte.

Trata a autuação da imposição de penalidade, correspondente á multa isolada, devida em razão do descumprimento de obrigação tributária, qual seja, a falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora. A exação apenas toma como base de cálculo o imposto devido, sobre o qual se aplica a alíquota determinada pela legislação, para determinar-se o *quantum* da multa exigido. Trata-se, portanto, de situação diversa do imposto de renda devido pelos corretores de imóveis que auferiram os rendimentos.

Assim, tendo sido esclarecido a norma tributária sobre a qual recai a autuação, mostra-se pertinente analisar seu suporte fático.

Os contratos de promessa de compra e venda às fls. 76/89, 92/99, 103/115, 119/131, 135/148, 151/163 e 167/179, acompanhados dos recibos de pagamentos das comissões aos corretores de fls. 89/91, 100/101, 116/117, 132/133, 149/150, 164/165 e 180/181 demonstram, com clareza, a vinculação entre a alienação do imóvel promovida pela impugnante e a remuneração auferida pelo corretor imobiliário percebida em razão da venda da unidade efetuada.

A intermediação do corretor de imóveis é admitida pela própria impugnante, como se pode observar no documento de fls. 247/248, correspondência encaminhada como resposta ao Termo de Intimação Fiscal – TIF 07, de fls. 244/245:

...Em se tratando de comercializações realizadas pela Administração para clientes que procuram diretamente a empresa para efetivarem seus negócios sem que haja qualquer tipo de intermediação por corretor, não é paga qualquer tipo de remuneração a título de corretagem.

O pagamento das comissões aos corretores também é admitido no texto de impugnação, às fls. 426:

(...)inexiste qualquer prova de pagamento efetuado pela Impugnante aos corretores de imóveis, uma vez que os pagamentos das comissões são feitos diretamente pelos adquirentes das unidades imobiliárias.

Tanto os mencionados documentos probatórios acostados aos autos quanto as manifestações da impugnante demonstram, com transparência, a ocorrência de pagamentos a título de comissões a corretores decorrente de intermediação na venda das unidades imobiliárias promovida pela empresa fiscalizada.

E não há que se falar na ocorrência de dois eventos independentes, como quer fazer crer a impugnante, ou seja, de que a venda da unidade imobiliária não estaria vinculada ao pagamento da comissão ao corretor.

O fato de o pagamento da comissão ser efetuado pelo adquirente não descaracteriza, em nenhum momento, a constatação de que a alienação do imóvel efetuada pela impugnante implica o pagamento de remuneração ao corretor imobiliário pelos serviços prestados.

A impugnante, ao compelir o adquirente a efetuar o pagamento da comissão diretamente ao corretor, não se exime da condição de fonte pagadora, por serviços prestados pelos corretores de imóveis na intermediação da venda unidades imobiliárias.

(...)

Observe-se que os documentos probatórios acostados aos autos fazem prova **direta** do suporte fático da autuação, ou seja, não há que se falar em presunção.

Demonstram com clareza as promessas de contrato de compra e venda e os recibos que os pagamentos das comissões são decorrentes da intermediação da venda de unidades imobiliárias, caracterizando rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício auferidos pelos corretores cuja retenção na fonte do imposto de renda deveria ter sido efetuada pela fonte pagadora, no caso em tela, a impugnante. Como não cumpriu com sua obrigação, operou-se a subsunção do fato à norma tributária, no caso concreto, a imputação da multa isolada calculada tomando-se como base de cálculo o valor do imposto não retido.

Mostra-se correto, portanto, o entendimento da Fiscalização.

Dessa forma, restou demonstrado a norma legal que obrigava o sujeito passivo à retenção do imposto, não na condição de contribuinte, mas sim na de responsável, e pela não retenção aplica-se a multa isolada constante do art. 9º da Lei n. 10.426/2002. A multa é de 75% do valor do imposto que devia ter sido retido e não foi. Logo, neste caso, não há que se falar em presunção legal ou aferição indireta. O cálculo de multa obedeceu os ditames da lei, e foi realizado por aferição direta, ainda que sobre um valor que deixou de ser retido e recolhido.

Além do que, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (art. 123 do CTN).

O fato de a Recorrente convencionar com o adquirente do imóvel que este efetuará o pagamento da comissão de corretagem diretamente ao corretor, não tem o condão de transferir sua responsabilidade pela retenção do imposto de renda, tendo em vista que o tomador do serviço de fato foi a Via Engenharia, alienante dos imóveis.

Logo, neste ponto, voto por manter o lançamento de multa isolada em face do valores de imposto de renda que deixaram de ser retidos em face dos corretores de imóveis.

2. Beneficiários Não Identificados

A questão do pagamento de comissão a beneficiários não identificados é um pouco distinta. Para esclarecer os fatos, transcrevo trecho do Relatório Fiscal (fls.289-290):

9. No geral, como respostas aos Termos fiscais, em especial ao TIF 09, o contribuinte respondeu que as comissões de venda são pagas diretamente aos corretores autônomos pelos adquirentes das unidades imobiliárias e **no caso de "venda direta Via ou venda ADM" não é paga qualquer tipo de remuneração a título de comissão de venda, logo, não há o que se falar em retenção na fonte do imposto sobre a renda dessas pessoas físicas.**

(...)

17. Decorrente dessas omissões, também foram apurados, mediante lançamento de ofício, os créditos previdenciários objetos dos Processos comprot n.º 10166.720.923/2011-11 (Autos de Infração de Obrigações - AIOP: contribuições da empresa e dos segurados contribuintes individuais) e comprot n.º 10166-720.924/2011-58 (Autos de Infração de Obrigações Acessórias - AIOA: CFL 30, 34 e 59). Quanto à retenção na fonte do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física será tratada nos itens seguintes.

18. Para melhor compreensão dos fatos, tanto para a constituição dos créditos previdenciários através dos processos supracitados quanto para o lançamento da multa isolada pela não retenção do IRRF mediante a emissão do auto de infração integrante do processo comprot n.º 10166-724.856/2011-04, a fiscalização organizou os dados nos seguintes levantamentos de acordo com as bases de cálculo apuradas:

a) Comissão de Venda feita pela Adm e obtida por Aferição Indireta no período de 01/06 a 11/08 - Código VA: este levantamento inclui os valores pagos, devidos ou creditados a título de comissão de venda aos profissionais corretores de imóveis/supervisores de venda que lhe prestaram serviços na condição de contribuintes individuais **pela comercialização de imóveis feita pela própria empresa ou por empresa do grupo econômico, a qual intitulou de vendas da Administração ou vendas direta Via (Vendas ADM), sob o argumento de que os serviços de venda**

prestados foram feitos por um único profissional corretor e que na condição de Gerente não recebia nenhuma comissão para exercer esta atividade. Tais valores não foram declarados em folhas de pagamento nem em GFIP e nem lançados em títulos próprios da contabilidade;

b) Comissão de Venda feita por Corretor Pessoa Física (PF) no período de 01/06 a 11/08 - Código VC: este levantamento inclui os valores pagos, devidos ou creditados a título de comissão de venda aos profissionais corretores de imóveis/supervisores de venda que lhe prestaram serviços na condição de contribuintes individuais, segundo dados informados pela empresa em uma planilha anexa. Tais pagamento também não foram declarados em folhas de pagamento nem em GFIP e nem lançados em títulos próprios da contabilidade, sob o argumento de que os serviços prestados por estes profissionais são pagos pelo comprador da unidade imobiliária (e/ou fração ideal de terreno vinculado a uma unidade autônoma) e não pela empresa responsável pela venda do empreendimento (construtora, incorporadora e/ou imobiliária); Após a comparação do AI CFL 68 + multa de 24% (multa anterior) com a multa de ofício de 75% (multa atual) e sendo esta a menos severa para o contribuinte, o levantamento VC foi alterado no SAFIS para levantamento VC1;

c) Comissão de venda feita pela Adm e obtida por Aferição Indireta com aplicação de Multa qualificada no mês 12/08 - Código MA: este levantamento inclui os valores pagos, devidos ou creditados a título de comissão de venda aos profissionais corretores autônomos que lhe prestaram serviços na condição de contribuintes individuais pela comercialização de imóveis feita pela própria empresa ou por empresa do grupo econômico, a qual intitulou de vendas da Administração ou vendas direta Via (Vendas ADM). Tal levantamento foi criado com o advento da MP 449/08, convertida na lei 11.941/09, que introduziu o art. 35-A na lei 8.212/9,1 e em resumo diz que nos casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, aplica-se o disposto no art. 44 e §§ da lei 9.430/96 a seguir comentado. Tais valores não foram declarados em folhas de pagamento nem em GFIP e nem lançados em títulos próprios da contabilidade;

d) Comissão de venda feita por Corretor Pessoa Física (PF) com aplicação de Multa qualificada no mês 12/08 - Código MC: este levantamento inclui os valores pagos, devidos ou creditados a título de comissão de venda aos profissionais corretores de imóveis/ supervisores de vendg. que lhe prestaram serviços na condição de contribuintes individuais, segundo dados informados pela empresa em uma planilha anexa. Tal levantamento foi criado com o advento da MP 449/08, convertida na lei 11.941/09, que introduziu o art. 35-A na lei 8.212/91 e em resumo diz que nos casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, aplica-se o disposto no art. 44 e §§ da lei 9.430/96 a seguir comentado. Tais valores não foram declarados em folhas de pagamento nem em GFIP e nem lançados em títulos próprios da contabilidade.

19. Ante aos fatos, fica claro que a empresa, nos levantamentos VC e MC, informa de forma individualizada para cada corretor (nome, CPF e data) o valor da comissão recebida do "comprador de imóvel", **porém, nos levantamentos VA e MA, na ausência de informações da empresa sobre os valores pagos de comissões das "vendas ADM" e os respectivos beneficiários, a fiscalização, com fulcro no art. 148 do CTN, Lei n.º 5.172/66, no art. 33, § 3º e 6º da Lei n.º 8.212/91 e no art. 3º da Lei n.º 6.530/78, arbitrou através do procedimento da aferição indireta os valores das remunerações devidas aos profissionais corretores a título de comissões pela venda de imóveis que a empresa intitulou como "venda direta ou venda ADM"**. Portanto, nos levantamentos VA e MA, de acordo com os dados das planilhas em anexo, não foi possível a individualização das remunerações e nem a identificação dos beneficiários em cada mês do período fiscalizado.

Como se depreende do Relatório Fiscal, na vendas de Unidades realizadas diretamente por profissionais da própria Recorrente, a Autoridade Fiscal não conseguiu identificar quem seria o beneficiário das comissões de corretagem. Afirma a Autuante que por

não identificar o beneficiário aplicou um método de aferição indireta para apuração do valor da comissão, e calculou o imposto de renda na forma do art. 674 do RIR/99, *verbis*:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, **todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).
(grifei)

A Recorrente, por sua vez, declarou que nas vendas diretas não havia comissão de venda e por isso não houve pagamento.

Com efeito, neste ponto, entendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque para que seja aplicado o art. 674 do RIR/99 é fundamental que haja a comprovação do pagamento. Na primeira situação (beneficiários identificados), ainda que a Recorrente tenha firmado compromisso com o comprador para que este efetivasse o pagamento da comissão diretamente ao corretor, abatendo do Valor Geral da Venda, houve o efetivo pagamento das comissões pela prestação de serviços de corretagem.

Na hipótese de beneficiários não identificados, não houve a comprovação do pagamento de comissões a funcionários da Recorrente. A autoridade fiscal presumiu o pagamento de uma comissão, que a Recorrente afirma não existir nas vendas diretas. Neste caso, o ônus da prova da existência de pagamento cabe à autoridade fiscal, pois é condição indispensável para configuração da incidência do imposto de renda à alíquota de 35% no termos do art. 674 do Regulamento. Não é cabível a imputação da infração por pagamento presumido a beneficiário não identificado.

Veja que exigir da Autuada a prova de que não houve pagamento de comissão é atribuir-lhe a produção de prova negativa, o que é impossível.

Nas vendas diretamente pela Recorrente, três hipóteses se mostram possíveis: 1) a empresa concedeu desconto ao adquirente na venda direta, sem que tenha havido pagamento de comissão; 2) o adquirente pagou o valor de tabela do imóvel à empresa, sem pagamento de comissão, resultando num lucro maior por parte da vendedora; 3) a empresa recebeu o valor do adquirente o valor total do imóvel e repassou uma taxa de comissão a um ou mais de seus funcionários.

Nas hipóteses '1' e '2', não há que se falar em retenção do imposto de renda na fonte por pagamento de pessoa jurídica a pessoas físicas nem jurídicas, e na terceira hipótese, seria cabível a retenção, desde que tivesse sido provado pela Autoridade Fiscal o efetivo pagamento.

Veja abaixo trecho de planilha elaborada pela Autoridade Fiscal, anexada ao Relatório (fl. 340) e seguintes, que demonstra que não há valor de comissão para as vendas diretas pela Autuada:

Comprador	Informação de Corretagem			Valor Comissão comprador	Valor da Comissão VIA
CPF/CNPJ	Nome do Corretor / E	Registro	CPF/CNPJ / N		
457.061.071-49	Marcos Osanan Sar	8051	199358705-53	8.717,00	0,00
832.318.464-04	Franklim Renato Bitt	9506	690586871-04	10.692,00	
26038	Manoel Messias de	6878-D	317248681-87	2.520,00	0,00
001.555.161-08	Miguel Arcanjo dos	7342-D	143655961-87	2.760,00	
670.018.231-04	Jurandir de Souza B	4644	097053331-49	2.587,00	0,00
818.622.021-68	Francisco Carlos do	9349	182132781-00	3.780,00	0,00
300.921.698-05	Gustavo Costa Carv	7745-D	768737061-91	2.650,00	0,00
002.671.747-64	W. Santos	7213	057305807-54	8.220,00	0,00
301.603.837-53	Adm			0,00	0,00
038.665.051-91	Adm			0,00	0,00
149.790.471-49	Oriando Alves de Sc	2568-D	086774761-72	2.868,00	0,00

A Autoridade Fiscal apresenta uma planilha na afl. 312 com o suposto rendimento de comissão de corretagem que teria sido pago a um beneficiário não identificado, mas não apresenta a comprovação dos pagamentos.

Há de se destacar que não constam nos autos qualquer extrato bancário da Recorrente que comprove esses pagamentos, nem há informação de que os mesmos teriam sido realizados pelos compradores, como foi relatado na primeira hipótese, provado inclusive através de contratos entre a alienante e o adquirente.

Entendo ser incabível o lançamento de multa isolada por falta de retenção de imposto de renda por pagamentos a beneficiários não identificados, pois ausente um pressuposto fático da norma de incidência, qual seja, a comprovação do pagamento.

Procedente, portanto, o argumento da Recorrente de que não há como presumir pagamento de comissões de vendas à administração da empresa e que esses pagamentos teriam sido efetuados a beneficiários não identificados.

Pelo exposto, **voto por excluir da base de cálculo da multa isolada todos os valores correspondentes ao imposto de renda por pagamento a beneficiário não identificado.**

Da Alegação de Ilegitimidade Passiva

Em relação à parcela da multa que resta mantida, tem-se que, conforme analisado alhures, as convenções particulares relativas ao pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda para modificar a definição legal do sujeito passivo, nos termos do art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Pela documentação apresentada, contratos, acordos, tabela de valor dos imóveis, recibos de pagamentos das comissões aos corretores, restou demonstrado que os corretores de imóveis prestaram serviços à Recorrente, e ainda que o pagamento tenha sido efetuado pelo

comprador, o valor da comissão foi deduzido do valor geral do imóvel constante da tabela. Ou seja, o comprador apenas efetuou o pagamento das comissões que era obrigação de fato da Recorrente, e que não deixou de ser responsável pela retenção perante o Fisco.

Neste sentido, **improcedente a alegação de ilegitimidade passiva da Recorrente.**

Da Multa Qualificada

A Recorrente alega que o Auditor Fiscal, além de utilizar critérios desconhecidos para aplicação da multa agravada, o fez apenas para o mês de dezembro de 2008, pelo que tal entendimento não merece guarida. Acrescenta que deve haver evidente intuito de fraude por parte do contribuinte para a aplicação de multa agravada, conforme dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), mas que não este não restou comprovado.

Aduz ainda que não pode o dolo ser presumido, mas sim, ser provado com fundamentos e matérias contundentes, conforme ratificam as decisões do CARF e transcreveu algumas.

Primeiramente, há de se esclarecer que apesar de a Recorrente se referir à multa *agravada*, em verdade, reporta-se ao que comumente chamamos de multa *qualificada*, no percentual em dobro no art. 44, da Lei n. 9.430/96 e que sofreu alterações no período autuado (2006 a 2008). Em verdade, o art. 9º da lei n. 10.426/02 remete ao art. 44 da Lei n. 9.430 e, por conseguinte às suas atualizações. A qualificação da multa prevista na lei n. 9.430/96, por sua vez, faz remissão aos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, abaixo transcritos:

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

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

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

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

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

Observa-se que em todas as hipóteses para qualificação da multa de ofício faz-se mister a comprovação do intuito doloso.

A autoridade fiscal não dedicou um item específico em seu relatório fiscal (fls. 285-291) para tratar da multa qualificada, mas compreende-se facilmente a justificativa para tal, a qual pode ser encontrada nos itens 14 a 16 da peça acusatória, abaixo:

14. Para sustentação da tese de que a comissão de corretagem é custo do comprador, a empresa formaliza o contrato de promessa de compra e venda pelo valor líquido da

operação, ou seja, exclui impropriamente do VGV o valor da comissão de venda, impondo ao comprador o pagamento desse valor diretamente ao corretor responsável pela venda. O contrato de promessa de compra e venda também é firmado com o valor líquido da operação, cujo documento é registrado na contabilidade da empresa; e o valor da comissão não é contabilizado como custo operacional de vendas, fechando, assim, o entendimento da prática lesiva adotada pela empresa para se eximir do pagamento dos tributos devidos.

1.5. Diante do exposto, percebe-se com clareza a **manobra arquitetada pela empresa com o claro objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal decorrente dessa prestação de serviço.**

16. Portanto, os atos lesivos à fazenda pública estão caracterizados a partir do não reconhecimento de vínculos com os corretores de imóveis que lhes prestaram serviços de intermediação imobiliária, bem como, a transferência da responsabilidade do pagamento das comissões de venda que lhes são devidas para os compradores de imóveis. E como consequência desse não reconhecimento, a empresa não incluiu os corretores na folha de pagamento de prestação de serviços, não declarou na GFIP do período correspondente, não contabilizou o pagamento em títulos próprios da sua contabilidade, não efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas e **não reteve na fonte o Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física e tampouco transmitiu declaração sobre esse evento à Receita Federal do Brasil por meio da DIRF.** (grifei)

Pois bem. A Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente, através de seus acordos com comprador e corretores, planejou de maneira intencional a sonegação de tributos.

A lei n. 8.137/90 estabelece os crimes de sonegação fiscal nos artigos 1º e 2º que abrangem condutas que isoladamente constituiriam crimes menores, mas quando têm o objetivo de suprimir ou reduzir tributo, são apenados de forma mais gravosa. São condutas como a prestação de declaração falsa, falsificação ou alteração de nota fiscal, utilização de documento falso, entre outras, chamadas de ilícitos típicos.

Pode-se dizer que a redução ou supressão de tributo por simples erro no preenchimento de uma declaração, não ensejaria uma representação fiscal para fins penais, mas tão somente o lançamento de ofício do tributo, com multa de 75%. Nesse sentido, pode haver uma “sonegação” culposa, decorrente de erro escusável.

Uma declaração inexata numa declaração para ser considerada dolosa, tem que ser acompanhada de outras provas que indiquem de maneira inequívoca a vontade do agente em suprimir ou reduzir tributo, como resultado de uma ação consciente do ilícito que pratica.

A sonegação perpetrada mediante condutas que configuram ilícito típico afastam qualquer dúvida quanto ao intuito doloso do agente. Por outro lado, quando há a supressão ou redução do pagamento do tributo através de condutas que isoladamente não configuram ilícitos típicos, resta imprescindível a comprovação inequívoca do dolo.

Daí surge a pergunta: é legítimo ao contribuinte fazer opções que impliquem pagar menos tributo? A resposta é positiva. Nesse sentido, é lícito a empresa optar pelo lucro presumido ao invés do lucro real, se tal sistemática resulta tributação a menor. Todavia a pessoa jurídica não poderia optar pelo lucro presumido, caso suas atividades a obriguem à apuração do

imposto pelo lucro real. Neste caso não seria uma opção legal. É possível, portanto, a realização de planejamento tributário, desde que seja legítimo.

Os exemplos acima tratam de condutas que se encontram numa zona de certeza, tanto quanto à sua ilicitude, ou legitimidade. A *zona cinzenta* ou de incerteza reside nos planejamentos tributários que envolvem condutas lícitas, se observadas de maneira individualizadas, pois atendem aos requisitos formais estabelecidos em lei ou atos normativos, mas que analisadas em conjunto podem ser desprovidas de essência econômica ou inoponíveis ao Fisco.

No caso em tela, estamos diante de operações lícitas, quais sejam, contratos entre comprador e alienante acerca do pagamento da comissão de corretagem, mas esses contratos não são oponíveis ao Fisco para alterar o responsável pela retenção dos tributos.

Pode-se presumir com bastante segurança que a Recorrente teve a intenção de reduzir sua carga tributária, mas não é possível afirmar com o mesmo grau de certeza que a Recorrente tinha consciência da ilicitude do seu ato, que quis praticar a infração de forma voluntária e consciente. Para que se possa atribuir ao agente o resultado lesivo a título de dolo, é preciso que o mesmo tenha consciência da ilicitude de sua conduta. Dito de outra forma, é possível crer que a Recorrente acreditava estar praticando um planejamento tributário legítimo, que poderia ser aceito pela autoridade fazendária, tendo em vista que a autoridade fiscal pode identificar a infração através dos contratos e demais documentos apresentados de forma espontânea.

Dessarte, considerando a ausência de realização de condutas ilícitas típicas, considerando ainda que os contratos apresentados e documentos apresentados que permitiram que a autoridade fiscal identificasse a infração, entendo que não restou comprovada de forma inequívoca a existência de dolo a ensejar a multa de ofício qualificada.

Isto posto, há de ser afastada a multa de ofício qualificada, remanescendo a multa no patamar de 75%.

Da Alegação de Nulidade por Prova Emprestada

A Recorrente alega nulidade em razão de utilização de prova emprestada, o que teria ensejado cerceamento do direito de defesa.

Quanto a esta matéria, adoto integralmente a decisão da DRJ, a qual transcrevo:

Reclama a impugnante que a documentação que daria suporte ao lançamento fiscal não estaria acostada aos autos, sendo meramente mencionada a título de referência, com integrante de outros processos administrativos. Entende ainda que o relatório fiscal seria genérico e não indicaria precisamente os documentos probatórios. Tais motivos caracterizariam o cerceamento do direito de defesa, na medida que impediria a contestação objetiva dos fatos imputados. Acrescenta que a autuação teria se amparado em prova emprestada, cujo valor probatório seria precário e de pouca credibilidade.

Os argumentos da defesa não merecem prosperar.

O relatório fiscal de fls. 285/294 encontra-se preciso e detalhado, no qual a Fiscalização narra todo o procedimento fiscal, o teor das intimações encaminhadas à contribuinte por

meio dos Termos de Intimação Fiscal – TIF e as conclusões extraídas após a análise dos documentos apresentados pela empresa fiscalizada.

Ao contrário do que aduz a impugnante, as conclusões do relatório elaborado pela autoridade tributária encontram lastro probatório, como se pode observar nos contratos de promessa de compra e venda acostados às fls. 76/89, 92/99, 103/115, 119/131, 135/148, 151/163 e 167/179 e nos recibos de fls. 89/91, 100/101, 116/117, 132/133, 149/150, 164/165 e 180/181.

Foram elaboradas planilhas demonstrativas pela Fiscalização, nas quais se encontra o crédito tributário apurado às fls. 295/315 e o detalhamento dos preços de venda dos imóveis e as correspondentes comissões percebidas pelos corretores às fls. 316/339 e 340/363, respectivamente.

Ou seja, como se pode observar, os documentos acostados aos autos, não obstante terem sido utilizados para lastrear o suporte fático de outros processos, constituem-se em provas diretas no caso em análise, não havendo que se falar em prova emprestada.

Ademais, cumpre esclarecer que ao processo administrativo fiscal aplica-se a mesma regra estampada no art. 332 do CPC: *Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funde a ação e a defesa.*

Assim, sob qualquer ótica que se analise, no caso concreto, os meios probatórios utilizados mostraram-se hábeis para fundamentar as razões dos lançamentos fiscais.

Tanto que foi pleno o entendimento do lançamento fiscal por parte da contribuinte, que mostrou ter compreendido perfeitamente a matéria tributada e conhecido as acusações que lhe foram imputadas, contestando-as **uma a uma**, detalhadamente, mediante a impugnação apresentada, acompanhada da documentação que entendeu pertinente.

Vale observar manifestação do antigo Conselho de Contribuintes sobre o assunto:

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - IRF - Anos: 1991 a 1993 - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Acórdão n.º 104-17.364, de 22/02/2000, 1.º CC)

Portanto, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e muito menos em nulidade do lançamento fiscal.

Desta feita, resta esclarecido que todos os documentos necessários para embasar a acusação fiscal encontram-se presentes nestes autos, e permitiram que o contribuinte exercesse seu direito de defesa. O fato de os mesmos elementos de prova terem sido utilizados em outros lançamentos, inclusive para lançamento de contribuições previdenciárias, não compromete a integralidade dos presentes autos.

Da Alegação de Violação do Princípio da Verdade Material

O contribuinte alega que a fiscalização analisou a questão unicamente em dados que não correspondem à verdade dos acontecimentos e sim em mera presunção, o que, por si só, não têm o condão de gerar o crédito tributário consubstanciado contra a Impugnante.

Foi lavrado o auto de infração com base em presunções, supostos esclarecimentos de compradores de imóveis diligenciados por amostragem pela auditoria fiscal, desconsiderando todos os documentos, fatos e provas alegados e comprovados quando das apresentações de repostas pelos Termos de Intimação Ocorre que, em razão do princípio da verdade material, corolário da legalidade, não pode o Fisco deixar de proceder à análise dos fatos jurídicos tributários e de todos os documentos já juntados no procedimento de fiscalização sem considerar todos os dados que lhe são disponíveis, sob pena de constituir um lançamento tributário incerto e ilíquido.

Tal argumento não procede.

Conforme explanado no item que tratou da Prova Emprestada, restou claro que a autoridade fiscal trouxe provas para embasar as suas acusações e que foi possível ao contribuinte realizar o contraditório e a ampla defesa. Não trata de violação ao princípio da verdade material, mas de discordância do sujeito passivo com as conclusões da fiscalização, o que se resolve pela análise do mérito do recurso. Tendo sido devidamente analisado e parcialmente provido os argumentos de defesa.

Logo, não há que se falar em nulidade por afronta ao princípio da verdade material.

Da Incidência dos Juros de Mora à taxa Selic e Da Incidência dos Juros sobre a Multa

O contribuinte questiona a imposição da cobrança de juros de mora à taxa Selic.

A previsão da incidência dos juros de mora à taxa Selic consta dos artigos 5º, §3º c/c 61, §3º da Lei n. 9.430/96, abaixo transcritos:

Lei nº 9.430

Art. 61.(...)

(...)

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

Art.5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do

segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifei)

A Súmula CARF n. 04 também determina a aplicação da taxa Selic:

Súmula CARF n.º 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Havia discussão acerca da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, mas esta matéria restou pacificada no âmbito do CARF que editou Súmula Vinculante n.º 108, publicada no Diário Oficial da União em 11/09/2018, com a seguinte redação:

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Sendo assim, aos créditos tributários não pagos no vencimento, por qualquer razão, incidem juros moratórios à taxa Selic. E, se dúvida havia acerca da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, essa discussão restou pacificada.

Portanto, voto por manter a incidência dos juros de mora à taxa Selic sobre o crédito tributário lançado.

Do Pedido de Diligência e Juntada de Novas Provas

Por fim, o Contribuinte faz pedido de diligência genérico, sem especificar quesitos, e pugna pela juntada de novos documentos.

Acerca da realização de diligências, o Decreto n.º 70.235/72 assim dispôs:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993) (grifei)

O pedido de diligência ou perícia deve ser acompanhado da exposição de motivos que o justifique, bem como, devem ser formulados os quesitos referentes aos exames desejados. No caso de perícia, deve ser especificada a perícia, seu objetivo e a indicação de perito.

No caso em tela, a Recorrente não expôs os motivos que justificariam a realização de diligência, não formulou quesitos, nem indicou qual seria o objetivo da diligência e o que pretendia provar.

Portanto, **indefere-se o pedido de diligência genérico**, que não especifica aquilo que se pretende provar, nem traz a elaboração de quesitos, conforme prescreve o art. 16, inciso IV do Decreto n.º 70.235/72.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e o pedido de diligência e, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir a multa qualificada e para cancelar parcialmente a multa isolada por falta de retenção do imposto de renda, tão somente no que se refere aos pagamentos a beneficiários não identificados.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite