



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.724856/2011-04
ACÓRDÃO	9101-007.404 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	VIA ENGENHARIA S.A

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. FALTA DE RETENÇÃO DE IMPPOSTO DE RENDA SOBRE PAGAMENTOS DE CORRETAGEM. IMPUTAÇÃO PAUTADA EM SONEGAÇÃO. INSUFICIÊNCIA ACUSATÓRIA.

A acusação fiscal pautada em sonegação é insuficiente para qualificar a penalidade aplicada por falta de retenção do imposto de renda sobre os pagamentos de comissão de corretagem.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-006.014, na sessão de 20 de setembro de 2022, nos seguintes termos:

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.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu de lançamento de multa isolada por falta de retenção de imposto de renda na fonte, apurada nos anos-calendário 2006 a 2008 a partir da constatação de que a Contribuinte *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*. Quando identificados os beneficiários, o imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte foi calculado segundo a tabela progressiva e, quando não identificados, foi calculado à alíquota de 35% aplicada sobre a base de cálculo reajustada. A penalidade foi qualificada sob o entendimento de que restou caracterizada sonegação.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 742/769). Na primeira análise do recurso voluntário, a exigência foi integralmente cancelada nos termos do Acórdão nº 2201-001.900 (e-fls. 815/827). Contudo, no Acórdão nº 9101-004.755 foi dado provimento parcial ao recurso especial da PGFN para afirmar a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de retenção do imposto de renda na fonte, e *determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para exame das demais questões não analisadas*.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada aplicada sobre o imposto de renda calculado sobre pagamentos a beneficiários não identificados, e afastar a qualificação da penalidade (e-fls. 1034/1057).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 27/10/2022 (e-fl. 1058) e em 16/11/2022 retornaram ao CARF veiculando embargos de declaração de e-fls. 1059/1061 rejeitados conforme despacho de e-fls. 1065/1068, sob o entendimento de que não haveria contradição entre a decisão e seus fundamentos, no ponto em que deixou de declarar a nulidade formal do lançamento diante do vício apontado. Ponderou-se que, *se a Embargante não concorda com a posição adotada pelo voto condutor deve apresentar o competente recurso especial, regimentalmente previsto, sendo vedada, como já demonstrado, a tentativa de reforma de questão de mérito pela via estreita dos aclaratórios.*

Os autos retornaram à PGFN em 05/05/2023 (e-fl. 1069) e em 15/05/2023 os autos foram devolvidos ao CARF com a interposição de recurso especial (e-fls. 1070/1082), no qual a Fazenda aponta divergências reconhecidas parcialmente no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1086/1095, do qual se extrai:

No recurso especial a PGFN alega que o acórdão recorrido teria conferido interpretação divergente no que toca às matérias que assim identifica:

1) nulidade por vício formal. Indica como paradigmas o Acórdão nº 3201-00.248e o Acórdão nº 2302-01.621;

2) da multa qualificada. Indica como paradigma o Acórdão nº 2401-003.505.

E pede, ao final:

4. DO PEDIDO.

Desse modo, a União (Fazenda Nacional) requer o conhecimento e o provimento do presente e recurso para que seja:

- i) anulada parte do lançamento, mas por vício de forma; e
- ii) restabelecida a qualificação da multa.

Análise.

1) nulidade por vício formal.

[...]

Em razão da falta de caracterização de divergência jurisprudencial, nesta matéria deve ser negado seguimento ao recurso especial.

2) da multa qualificada.

O voto condutor do acórdão recorrido deduziu entendimento no sentido de que é lícito ao sujeito passivo optar por caminhos que levem a uma economia tributária, situação que ensejaria, nos casos de indevida supressão ou redução do pagamento do tributo, à multa de ofício regular. Registrou que para aplicação da multa qualificada seria imprescindível a comprovação inequívoca do dolo e concluiu que, no presente caso, *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.
Assinalou, ainda:

[...]

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.

Por tais razões afastou a penalidade qualificada.

O paradigma ofertado para esta matéria adotou a seguinte ementa na parte que interessa à análise da divergência:

Acórdão nº 2401-003.505

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

[...]

UTILIZAÇÃO DE ARTIFÍCIO PARA ESCONDER DO FISCO A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. SONEGAÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA.

A estratégia de encobrir a ocorrência do fato gerador mediante o artifício de repassar aos clientes a obrigação de pagar a comissão pelo serviço prestado à empresa imobiliária caracteriza sonegação fiscal, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

[...]

Este paradigma apreciou situação fática semelhante, em que foram exigidas, de sujeito passivo imobiliária, contribuições previdenciárias incidentes sobre

comissões pagas aos corretores contribuintes individuais que lhe prestavam serviços, sendo que a transferência desse ônus a terceiro não afetaria a responsabilidade tributária da imobiliária.

No paradigma, prevaleceu o entendimento de que a prática de determinar aos clientes que efetuem o pagamento da comissão de venda diretamente aos corretores, para fugir do pagamento das contribuições sociais, caracteriza conduta punível com aplicação da multa qualificada.

Resta demonstrado o dissídio jurisprudencial quanto à matéria qualificação da multa de ofício, eis que recorrido e paradigma interpretam o art. 44, II, da Lei 9.430/1996 de maneira divergente para situações fáticas semelhantes.

Assim, nesta matéria deve ser dado seguimento ao recurso especial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a seguinte matéria: (2) da multa qualificada. *(destaques do original)*

O agravo apresentado pela PGFN foi rejeitado conforme e-fls. 1104/1110.

A PGFN demonstra a divergência jurisprudencial nos seguintes termos:

2.1 DO REQUISITO DO ART. 67, § 1º DO RICARF.

Inicialmente, convém demonstrar a legislação que foi interpretada de modo divergente:

2.2.1 art. 142 do CTN; art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

2.2.2 art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96, arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 e art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

Nos tópicos seguintes, a demonstração da divergência ocorrerá de modo detalhado.

2.2 DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

[...]

2.2.2 DA MULTA QUALIFICADA.

A empresa praticou atos fraudulentos ao omitir o conhecimento da ocorrência do fato gerador, bem como negligenciou a sua responsabilidade tributária ao **transferir o pagamento da comissão de venda para o comprador do imóvel**, com o claro propósito de mascarar a obrigação tributária.

Contudo, a Câmara a quo sustentou que não ficou demonstrada a prática de conduta que ensejasse a aplicação da multa qualificada, de forma que não havia que se falar em conduta dolosa. Vejamos:

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. (Destacou-se)

Por outro lado, outra Turma do CARF, analisando caso idêntico, defendeu que a estratégia de encobrir a ocorrência do fato gerador mediante o **ardil de repassar aos clientes a obrigação de pagar a comissão pelo serviço prestado à empresa imobiliária** caracteriza sonegação fiscal, autorizando o emprego da multa qualificada.

Vejamos a ementa do paradigma:

Processo nº 10166.728055/201118

Acórdão nº 2401-003.505 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 15 de abril de 2014

Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Recorrente M. GARZON EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. PAGAMENTO DA COMISSÃO DIRETAMENTE PELO CLIENTE. IRRELEVÂNCIA PARA CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Independentemente do fato do cliente pagar a comissão diretamente ao corretor de imóveis, comprovando-se a existência de vínculo de trabalho

deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas obrigações tributárias decorrentes do serviço prestado.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE REMUNERAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Comprovando-se a prestação de serviço por pessoa física, presume-se ocorrido o fato gerador de contribuições previdenciárias, cabendo a exigência das contribuições correspondentes, a menos que o sujeito passivo consiga comprovar a inexistência de remuneração.

REGISTROS CONTÁBEIS TÍPICOS DE PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS.

FALTA DE ESCLARECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. Havendo registros contábeis típicos de pagamentos a pessoas físicas pela prestação de serviços e não tendo a empresa apresentado os esclarecimentos necessários à investigação dos fatos geradores, tem o fisco a prerrogativa de apurar as contribuições correspondentes, cabendo ao contribuinte demonstrar a improcedência destas.

DOCUMENTAÇÃO QUE NÃO APRESENTA DADOS SUFICIENTES PARA VERIFICAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES MEDIANTE ARBITRAMENTO.

Ao exibir documentos e esclarecimentos insuficientes para verificação de sua regularidade fiscal, o sujeito passivo abre ao fisco a possibilidade de arbitrar o tributo devido, sendo do contribuinte o ônus de fazer prova em contrário.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO E OCORRÊNCIA DE DECLARAÇÃO INCORRETA OU OMISSA EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. COMPARAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA. DISPOSITIVO APLICÁVEL. Havendo lançamento de ofício e ocorrendo simultaneamente declaração de fatos geradores na GFIP com erros ou omissões, a multa aplicada com base na legislação revogada deve ser comparada com aquela prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, para definição da norma mais benéfica.

APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI N. 9.430/1996.

Tendo havido lançamento de ofício das contribuições, não é cabível a aplicação do art. 61 da Lei n. 9.430/1996, posto que este dispositivo é destinado às situações em que o recolhimento fora do prazo é efetuado espontaneamente pelo sujeito passivo.

UTILIZAÇÃO DE ARTIFÍCIO PARA ESCONDER DO FISCO A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. SONEGAÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. A estratégia de encobrir a ocorrência do fato gerador mediante o **artifício**

de repassar aos clientes a obrigação de pagar a comissão pelo serviço prestado à empresa imobiliária caracteriza sonegação fiscal, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS EM TERCEIROS PARA ESCLARECER FATOS RELACIONADOS À AÇÃO FISCAL. FALTA DE INTIMAÇÃO DA EMPRESA AUTUADA. VALIDADE DAS PROVAS. São válidas as provas produzidas em sede de diligências fiscais realizadas em terceiros, que tenham alguma relação com o fato gerador dos tributos lançados, independentemente de ciência prévia da empresa autuada, desde de que o fisco, no relatório fiscal, esclareça a origem das referidas provas.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE APRESENTA FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADA E ENFRENTA TODAS AS ALEGAÇÕES DEFENSÓRIAS RELEVANTES. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há o que falar em nulidade da decisão que enfrenta todos os pontos relevantes da impugnação com fundamento nos fatos presentes nos autos e no direito aplicável à espécie. Não está obrigado o julgador a enfrentar questões que não tenham o condão de interferir no destino da lide.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO A CONTRIBUIÇÕES NÃO ADIMPLIDAS. AUTO DE INFRAÇÃO. INSTRUMENTO IDÔNEO.

A partir da aplicação das normas procedimentais e processuais do Decreto n.º 70.235/1972 às contribuições sociais, o Auto de Infração é instrumento idôneo a constituir o crédito tributário decorrente da falta de recolhimento dessa espécie tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008 PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.

CONTAGEM A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO.

Verificando-se a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Recurso Voluntário Provido em Parte. (Destacou-se)

Para deixar mais clara a divergência jurisprudencial, segue trecho do voto:

"A nossa conclusão quando apreciamos a discussão acerca da ocorrência do fato gerador foi no sentido de que o sujeito passivo utilizou-se do artifício de impor ao comprador dos imóveis o pagamento em separado da parcela correspondente à comissão do corretor, no intuito de impedir que o fisco viesse a tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador.

A bem da verdade a hipótese de incidência se concretizou quando houve a prestação de serviço do corretor para imobiliária, todavia, utilizando-se do ardil de impor ao cliente o pagamento em separado da parcela do corretor, a autuada buscava esconder de seus demonstrativos contábeis o pagamento da comissão sobre a qual incidiriam as contribuições previdenciárias.

Assim, no meu entender resta comprovada a conduta estampada no art. 71 da Lei n. 4.502/1964, sendo justificada imposição de multa qualificada para o levantamento "CD2". (Destaque nosso)

Diante dos mesmos fatos, acórdãos recorrido e paradigma entenderam de modo divergente em relação à aplicação da multa de 150% em hipóteses exatamente iguais que envolvem a relação entre imobiliária e corretores, nas quais a fiscalização demonstrou uma verdadeira prestação de serviços e não um regime de parceria.

Relevante destacar que em ambos os processos houve a constatação de idêntico comportamento que respaldou o entendimento do acórdão paradigma na manutenção da penalidade qualificada: determinar que os adquirentes dos imóveis procedessem à entrega direta de recursos aos corretores.

A similitude fática existe e a conclusão dos julgados foi diametralmente oposta. Enquanto o acórdão recorrido entendeu inexistir fundamento para a qualificação, o acórdão paradigma concluiu que o pagamento direto do adquirente ao corretor tem o intuito evidente de acobertar os pagamentos por serviços prestados à imobiliária, para impedir que o fisco viesse a tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Portanto, vê-se clara divergência jurisprudencial acerca da interpretação e aplicação do art. 44, II, da Lei 9.430/96, eis que, diante do mesmo ilícito, qual seja, utilizar-se de terceiros para mascarar a ocorrência do fato gerador, as Câmaras dos acórdãos recorrido e paradigma decidiram de forma contrária.

Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, e considerando que a interpretação adotada pelo acórdão paradigma dá melhor aplicação à legislação tributária em vigor, tal como será demonstrado a seguir, deve prevalecer o entendimento adotado pela divergência. *(destaques do original)*

No mérito da divergência admitida, argumenta que:

O artigo 44, inciso II da Lei nº. 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº. 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº. 351/2007), tem o seguinte teor:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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

II - 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." (Grifos acrescentados).

O mencionado inciso II determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66. Dispõem tais artigos:

"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 do 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 artigos 71 e 72."

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte.

A fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir tributo ou diferir seu pagamento.

Pois bem, nesse sentido, há necessidade de se analisar a conduta do sujeito passivo objeto dos autos, se se enquadra às hipóteses qualificadoras previstas no ordenamento jurídico.

Na hipótese em apreciação, conforme provam os documentos constantes da autuação, aos quais nos reportamos, as partes praticaram diversos atos simulados, todos com o fim único de ludibriar o Fisco, mascarando a existência do fato gerador: prestação de serviços do corretor à imobiliária.

Não há a menor dúvida de que a recorrida, **ao omitir de forma recorrente** a verdadeira relação jurídica com os corretores, exigindo o pagamento direto de recursos dos adquirentes de imóveis aos corretores, estava se utilizando de subterfúgios para impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador. Tal fato restou provado nos autos, e, saliente-se, não foi ilidido no r. acórdão proferido pela e. Câmara a quo.

A simulação é uma das modalidades possíveis para a prática da fraude fiscal prevista no artigo 72 da Lei 4.502/1964. Não se trata, neste caso, da mera omissão de informação, mas sim de sua ocultação (dissimulação do fato gerador) mediante a prática de atos ou negócios de conteúdo enganoso.

A expressão “ação ou omissão dolosa”, presente na definição de fraude, tem por significado a vontade livre e consciente direcionada a uma certa finalidade, no caso, produzir redução nº valor dos impostos e contribuições devidos, em prejuízo da Fazenda Pública. Ainda, no caso concreto, observa-se a presença de todos os elementos que caracterizam o dolo: consciência da conduta, consciência do resultado, consciência do nexa causal entre conduta e resultado e a vontade de realizar a conduta e provocar o resultado.

Tudo considerado, conclui-se que a autuada:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no relatório fiscal, observada a partir da realização de diversos atos simulados, tudo visando esquivar-se de sua responsabilidade tributária, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;
- b) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;
- c) a conduta sistemática demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, uma vez que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido.

Cientificada em 08/05/2024 (e-fl. 1141), a Contribuinte não apresentou contrarrazões, sendo o crédito tributário definitivamente constituído transferido para outros autos (e-fls. 1143/1144).

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O exame de admissibilidade apontou similitude entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 2401-003.505 porque lá *foram exigidas, de sujeito passivo imobiliária, contribuições previdenciárias incidentes sobre comissões pagas aos corretores contribuintes individuais que lhe prestavam serviços, sendo que a transferência desse ônus a terceiro não afetaria a responsabilidade tributária da imobiliária*. Compreendeu-se que lá *a prática de determinar aos clientes que efetuem o pagamento da comissão de venda diretamente aos corretores, para fugir do pagamento das contribuições sociais, caracteriza conduta punível com aplicação da multa qualificada*, ao passo que aqui firmou-se que *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*.

Embora o paradigma analise a qualificação de penalidade aplicada sobre contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas sobre as comissões de corretores de imóveis, o cabimento do gravame foi afirmado em razão do proceder do sujeito passivo, nos seguintes termos:

A nossa conclusão quando apreciamos a discussão acerca da ocorrência do fato gerador foi no sentido de que o sujeito passivo utilizou-se do artifício de impor ao comprador dos imóveis o pagamento em separado da parcela correspondente à comissão do corretor, no intuito de impedir que o fisco viesse a tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador.

A bem da verdade a hipótese de incidência se concretizou quando houve a prestação de serviço do corretor para imobiliária, todavia, utilizando-se do ardil de impor ao cliente o pagamento em separado da parcela do corretor, a atuada buscava esconder de seus demonstrativos contábeis o pagamento da comissão sobre a qual incidiriam as contribuições previdenciárias.

Assim, no meu entender resta comprovada a conduta estampada no art. 71 da Lei n. 4.502/1964, sendo justificada imposição de multa qualificada para o levantamento “CD2”.

E este proceder é o mesmo analisado, no voto condutor do acórdão recorrido, do qual resulta não só a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias, como também de retenção de imposto de renda na fonte. Eis a transcrição da acusação fiscal consignada antes da decisão recorrida:

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.** (*destaques do acórdão recorrido*)

E a interpretação da legislação tributária que autoriza a qualificação da penalidade é adotada no voto condutor do acórdão recorrido sem qualquer especificação em relação ao tributo que deixou de ser recolhido ou retido:

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. *(destaques do original)*

Vale destacar que o acórdão recorrido, assim como o paradigma, tem em conta acusação de sonegação na conduta, nos termos do paradigma, *de impor ao comprador dos imóveis o pagamento em separado da parcela correspondente à comissão do corretor, no intuito de impedir que o fisco viesse a tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador.*

Em circunstâncias semelhantes, embora sob acusação de fraude, e não de sonegação, este Colegiado concordou, à unanimidade, com a caracterização de dissídio jurisprudencial em face de recurso especial da PGFN que pretendia o restabelecimento da qualificação da penalidade aplicada sobre a falta de retenção de imposto de renda na fonte, mediante indicação de paradigma que manteve esse gravame sobre a exigência de contribuição previdenciária na mesma operação. O Conselheiro Jandir José Dalle Lucca assim ponderou no voto condutor do Acórdão nº **CDB**:

(1) Multa qualificada

14. Em contrarrazões, os recorridos, em síntese, opõem-se ao conhecimento, a pretexto de que *“a premissa fática adequada que envolve o acórdão prolatado pela turma a quo é de que os fatos apontados pelo Relatório Fiscal não são atrelados a condutas fraudulentas/sonegadas, diferentemente do que fora apontado pela PGFN”,* sendo que *“referida questão se revela como um **juízo de valor próprio da PGFN quanto ao tema**, visto que a C. Turma Ordinária assentou exatamente o contrário, **situação essa que não revela um dissídio jurisprudencial apto a ser analisado**”.*

15. Pois bem, em relação à matéria **“multa qualificada”**, assim se pronunciou o voto condutor do Acórdão recorrido:

No tocante à **ausência de fundamentação para imposição da multa qualificada (item III.6 do recurso)**, melhor sorte parece socorrer a recorrente.

Com efeito, a situação descrita não revela uma conduta dolosa necessária para justificar a duplicação da exação. Sobre o assunto, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96¹, *verbis*:

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

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

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

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.

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco²:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus

atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil). Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso³.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista⁴.

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base no seguinte trecho do seu relatório:

91. A conduta do contribuinte se resume da seguinte forma:

- Simulou a contratação de um plano de previdência privada, quando sua real intenção era pagar verbas salariais aos seus executivos.
- Evitou o pagamento do imposto de renda retido na fonte, a incidência de contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas.
- Simulou, ainda, que estes pagamentos se davam por conta do acordo de participação nos resultados firmado com o sindicato.
- Retardou o conhecimento por parte da administração tributária da ocorrência dos fatos geradores.

Sustenta, portanto, a qualificação da multa na ideia de ter havido simulação. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se não houve falseamento (mentira), não posso concordar com o enquadramento da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. Ainda que a interposição do plano de previdência tenha possibilitado o diferimento da tributação, o negócio jurídico subjacente (a criação de um fundo para a aposentadoria) estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, afasto a qualificação da multa aplicada.

¹ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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

II - 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."

² Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 253.

³ Ibidem, p. 258.

⁴ Ibidem, p. 259.

16. Já o paradigma 2402-006.577 cuidou de apreciar as mesmas operações em debate nos presentes autos, praticadas pelo mesmo contribuinte, em relação a lançamentos realizados no bojo do processo 19515-720.261/2015-62, onde se exigem contribuições devidas à Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e às destinadas às seguintes entidades: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Serviço Social do Comércio (SESC) e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

17. Para melhor contextualização, importa resgatar os votos vencido e vencedor da decisão paradigmática no ponto em espeque:

Voto vencido (Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci):

2.1 DA DECADÊNCIA PARCIAL

(...)

Neste caso concreto, a recorrente comprovou ter efetuado o recolhimento parcial das contribuições exigidas nos autos de infração (fls. 1864 e seguintes) e não se pode perder de vista que as autuações decorrem de um levantamento específico (BP - BONUS PERFORMANCE) apurado pela fiscalização, de tal modo que se pode presumir que o sujeito passivo fez o recolhimento das contribuições incidentes sobre as demais verbas salariais.

Tanto é assim que a DRJ não negou a aplicação do art. 150, § 4º, do Código, sob o fundamento de ter inexistido o recolhimento parcial das

contribuições, mas sim sob a alegação de dolo, fraude ou simulação. Esta é a controvérsia no tocante à decadência parcial do lançamento.

Para que se analise se houve ou não dolo, fraude ou simulação, é necessário rememorar o lançamento.

A fiscalização descreveu que a contribuinte mantinha um plano de previdência complementar contratado com a BrasilPrev, disponível a todos os funcionários e diretores, constituído por contribuições dos participantes e por contribuições da empresa. Neste plano, havia regras e carência para o resgate dos recursos e a despesa contabilizada, em 2010, teria sido de R\$ 2.190.000,00.

Também era mantido um segundo plano de previdência, contratado com a Itaú Vida e Previdência, formado por contribuições exclusivas da empresa, de valor e frequência livres. Não haveria carência e nem regras para resgate dos recursos, que eram, na maioria dos casos, imediatamente sacados. A despesa contabilizada com este benefício, em 2010, teria sido de R\$ 85.000.000,00.

Relativamente a esse segundo plano, a fiscalização entendeu tratar-se de mero subterfúgio para o pagamento de remuneração à determinada categoria de colaboradores da empresa, o que caracterizaria um esquema fraudulento para o pagamento de bônus de desempenho a executivos da companhia. Ainda segundo o agente autuante, a companhia teria tentado fazer parecer que os pagamentos seriam decorrentes de PLR, o que teria ensejado a qualificação da multa de ofício.

Todavia, uma coisa é definir que o plano de previdência privada não estaria em conformidade com a lei; outra coisa, bem diversa, é afirmar que a empresa teria pago bônus disfarçados de PLR em planos de previdência privada complementar com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Ora, se os pagamentos não estão de acordo com a lei, é viável e justificável a sua tributação, mas afirmar que teria havido dolo, fraude ou simulação é um salto argumentativo equivocado.

O plano de previdência complementar foi contratado junto a uma terceira parte (Itaú Vida e Previdência) e o programa da PLR contou com a assinatura do sindicato dos trabalhadores representativos da categoria. A empresa contabilizou os valores como bônus, como afirmado pela própria autoridade administrativa, sendo pouco ou nada convincente a acusação de que o sujeito passivo teria tentando disfarçar o pagamento de remuneração tributável.

Se a empresa tivesse tido tal intento, não teria porque ter feito a contabilização dos valores em conta de bônus e seria necessário concluir que ao menos o sindicato teria participado da alegada fraude.

O sujeito passivo não deixou de prestar os esclarecimentos cabíveis em sede de fiscalização e a autoridade administrativa teve acesso a todos os documentos e a todos os fatos necessários ao ato de lançamento. Como se depreende do relatório fiscal, o agente lançador não teve a menor dificuldade em verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível.

A conduta da contribuinte, de creditar valores em planos de previdência privada complementar, seja a título de aportes propriamente ditos, seja a título de créditos de PLR, está de acordo com o seu entendimento a respeito da matéria, não havendo qualquer demonstração inequívoca de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação. A existência dessas circunstâncias dolosas, aliás, deve ser cabalmente demonstrada, tanto para efeito de determinação da regra decadencial aplicável, quanto para a qualificação da multa de ofício, qualificação esta que tem repercussão na esfera penal - neste caso, houve a representação fiscal para fins penais e a inclusão dos diretores no polo passivo do lançamento.

Nesse contexto, esta relatoria entende ser aplicável o art. 150, § 4º, do CTN.

Como o lançamento foi realizado em 26/03/2015, deve ser reconhecida a decadência das contribuições dos períodos de apuração até fevereiro de 2010. A competência março de 2010 não está nem mesmo parcialmente decaída, porque o seu período de apuração somente se encerrou no último dia daquele mês, razão pela qual deve ser parcialmente acolhida a preliminar de decadência, nos termos retro mencionados.

(...)

2.5 DA MULTA QUALIFICADA

Como já narrado, a fiscalização qualificou a multa de ofício sob o argumento de que a contribuinte teria incorrido em dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, e no ponto da decadência, ao qual apenas se remete para evitar tautologia, este relator entendeu não terem havido tais circunstâncias, de tal maneira que o recurso voluntário deve ser provido neste ponto, para afastar a qualificação da multa de ofício.

Voto vencedor (Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti):

Da multa qualificada e seu reflexo na contagem do prazo decadencial.

No que toca à multa qualificada, divirjo em igual medida.

O Relatório Fiscal dedicou um título à parte para narrar fatos que levaram à conclusão ter a recorrente agido de forma fraudulenta, tal como previsto no artigo 72 da Lei 4.502/46¹⁰.

Vejamos:

O contribuinte contratou um plano de previdência complementar com a seguradora Itaú Vida e Previdência S/A, cujo objetivo não era assegurar benefícios previdenciários aos participantes, mas simplesmente efetuar o pagamento de verbas salariais aos seus mais altos executivos, sem pagar contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas e sem reter o IRF.

Nesse ponto, vale destacar que a recorrente efetuou diversos aportes naquele plano de previdência, contabilizando, senão todo o montante, quase que sua totalidade, em conta que indicaria tratar-se de Bônus de Eficiência.

E em um dado momento, no curso da fiscalização, chegou até a admitir que referidos valores decorreriam, na verdade, do pagamento de bônus por metas de performance da liderança.

Todavia, mais a diante, passou a sustentar tratar-se de pagamento de PLR, na forma da Lei 10.101/2001, cujo acordo, conforme abordado no tópico anterior deste voto, não observou os requisitos postos no referido diploma.

Note-se que não eram aportes os mais variados. Ou seja, não se referiam a todos os trabalhadores da empresa, mas sim àqueles dos altos escalões, com valores substancialmente expressivos.

Veja-se, ao mesmo tempo em que mantinha-se um plano de previdência cujos aportes foram considerados regular pelo Fisco (o da BrasilPrev), manteve-se o do Itaú Vida e Previdência apenas para receber os aportes acima.

A irregularidade quanto a este último plano foi, inclusive, admitida pelo Relator quando assentou que as circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto permitiriam inferir que houve sim o pagamento de bônus, e não o crédito real de contribuições ao plano de previdência privada do Itaú Vida e Previdência.

Nesse rumo, os fatos trazidos retratam, sem sobras de dúvida, às seguintes condutas meio ou atos preparatórios, que tiveram como propósito, ao fim e ao cabo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal:

- Simulou a contratação de um plano de previdência privada, quando sua real intenção era pagar verbas salariais aos seus executivos.

- Evitou o pagamento do imposto de renda retido na fonte, a incidência de contribuições previdenciárias e outros encargos trabalhistas.
- Simulou, ainda, que estes pagamentos se davam por conta do acordo de participação nos resultados firmados com o sindicato da categoria.
- Retardou o conhecimento por parte da administração tributária da ocorrência dos fatos geradores.

Como consequência do aqui abordado e concluído, tem-se que a contagem do prazo decadencial deva observar o disposto no artigo 173, I do CTN, eis que evidenciada circunstância que acaba por excepcionar à aplicação do § 4º, do artigo 150 daquele diploma. É dizer, a ocorrência de fraude é condição que desloca a sistemática de contagem da regra especial (art. 150) para a de caráter geral (art. 173).

Assim sendo, a considerar que a ciência do lançamento dera-se em 26.03.2015 e a competência mais remota data do mês de janeiro de 2010, não há que se falar em decadência.

¹⁰ 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.

18. Bem se vê, portanto, que não assiste razão aos Recorridos quanto ao invocado “erro de premissa”, pois, enquanto a decisão *a quo* concluiu que a mera estruturação de operações visando economia fiscal, quando feita de forma transparente, não justifica a aplicação da multa qualificada, sendo necessária a comprovação de condutas dolosas específicas de sonegação ou fraude, a decisão paradigma, apreciando as mesmas operações, entendeu que estas configuraram condutas meio ou atos preparatórios e tiveram como propósito, em suma, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, dando ensejo à qualificação da penalidade.

19. Saliente-se que a menção feita no arrazoado recursal de que as condutas praticadas pela Recorrida “*tiveram como propósito, ao fim e ao cabo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal*” refere-se à transcrição de trecho do voto vencedor proferido no paradigma, isto é, evidentemente está defendendo a aplicação da interpretação lá conferida à situação examinada nos presentes autos, a qual, ressalte-se, é a mesma. Desse modo, não se trata de erro de premissa equivocada, mas sim de interpretações jurídicas distintas, aplicadas sobre os mesmos fatos.

20.Sendo assim, salta aos olhos a dissidência interpretativa entre os julgados, razão pela qual o Recurso Especial da PGFN comporta conhecimento em relação à matéria **“Multa qualificada”**. *(destaques do original)*

Assim, na medida em que nos acórdãos comparados, como também verificado no precedente citado, não há qualquer especificidade nas decisões acerca do cabimento, ou não, da multa qualificada, em razão do tributo que deixou de ser retido ou recolhido, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, merece relevo o fato de a autoridade fiscal apontar a ocorrência, em tese, de crime de sonegação na conduta de deixar de reter na fonte o imposto de renda das pessoas físicas corretores de imóveis. Observa-se, ao longo da acusação fiscal, que *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.*

Ocorre que o tributo não recolhido, no caso, não era devido pela Contribuinte acusada de sonegação. E a dicção do art. 71 da Lei nº 4.502/64 demanda essa pessoalidade, ao se reportar à *obrigação tributária principal* e às *condições de contribuinte*.

Hipoteticamente poder-se-ia cogitar de fraude, que resulta em evitar ou diferir o pagamento de imposto devido, ou mesmo de conluio, se os beneficiários do rendimento acordassem seu recebimento no formato apontado, com vistas a evitar a retenção e a informação dos pagamentos em DIRF. Mas a acusação, tão só, de sonegação, é imprópria para descrever o dolo da Contribuinte em deixar de reter o imposto de renda na fonte.

Distintamente da incidência das contribuições previdenciárias, que impõe à fonte pagadora não só a retenção do valor devido pelo beneficiário, como também o pagamento da parcela adicional pela fonte pagadora, o imposto de renda é devido, apenas, pelo beneficiário e a obrigação tributária da fonte pagadora é acessória, de reter e repassar o valor retido à Fazenda Nacional, além de prestar as informações correspondentes em DIRF.

Assim, ainda que fosse possível cogitar que a conduta da Contribuinte tenha se prestado, dolosamente, a recolher menos tributos, não é possível estender esta acusação, indistintamente, à falta de retenção do imposto de renda devido pelos beneficiários.

A acusação fiscal pautada em sonegação, portanto, é insuficiente para qualificar a penalidade aplicada por falta de retenção do imposto de renda sobre os pagamentos de comissão de corretagem, devendo ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa