



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.725923/2011-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.844 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2021
Recorrente VIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PRELIMINARES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Rejeitam-se as preliminares de nulidade quando o auto de infração for lavrado por pessoa competente e não restar configurado cerceamento do direito de defesa.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. CABIMENTO.

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 nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

É devida a multa isolada quando da falta de retenção ou recolhimento do imposto de renda por parte da pessoa jurídica que arcou com o ônus do pagamento da comissão aos corretores imobiliários, ainda que tenha transferido por contrato o efetivo pagamento aos compradores dos imóveis.

PRAZO DECADENCIAL. MULTA ISOLADA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 173, I DO CTN.

Nas hipóteses de lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, o prazo decadencial é de 05 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, mostra-se correta a sujeição passiva da pessoa jurídica do responsável tributário, que tinha obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento e não o fez.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.4.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente ao crédito tributário não pago no vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo que dava provimento ao recurso.

(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, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Bianca Felicia Rothschild, Marcelo José Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de recurso voluntário interposto em face do acórdão da DRJ n. 16-50.749, que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos ocorridos até então, valho-me em parte do relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

Contra a contribuinte, acima qualificada, foi lavrado em 06/09/2011, o Auto de Infração, através do qual foi formalizado o crédito tributário de R\$ 756.492,46 (Multa devida em decorrência de falta de retenção do Imposto de Renda da Pessoa Física relativo ao pagamento de comissão de corretagem a corretores autônomos que prestaram serviços ao sujeito passivo, no período de 01/2006 a 11/2008).

Fundamento legal: fl.15 (Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Medida Provisória nº 351/07).

O Relatório Fiscal (fls.20/26) constatou os seguintes fatos e infrações:

DOS FATOS E INFRAÇÕES:

- Da análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo, vinculada ao primeiro procedimento fiscal, em confronto com as GFIP do mesmo período, a auditoria constatou que a empresa em questão não declarou nas referidas GFIP os pagamentos efetuados a corretores autônomos, a título de comissão de

corretagem, pela venda de imóveis integrantes dos empreendimentos imobiliários comercializados pela empresa, como também não efetuou os recolhimentos das contribuições devidas à Seguridade Social;

- A partir dos resultados dessa fiscalização foi iniciado novo procedimento fiscal junto ao mesmo sujeito passivo, autorizado pelo MPF nº 01.1.01.002011003844, sendo que, desta vez, para verificação do cumprimento das obrigações quanto à retenção na fonte do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (IRRF) relativo à remuneração percebida pelos corretores de imóveis que lhe prestaram serviços de intermediação imobiliária no período de 01/2006 a 11/2008;

- Quanto ao pagamento da remuneração do corretor pela prestação de serviço de intermediação imobiliária (comissão de venda) ser imputado ao comprador, constitui-se de uma manobra lesiva à fazenda pública (incorporada ao processo de venda de imóvel no âmbito da Empresa), com o claro propósito de eximir-se da responsabilidade do pagamento dos encargos tributários devidos na operação;

- 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) definida pela empresa por meio de Tabela de Vendas;

- 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;

- Cabe observar que o imposto devido que serviu de base de cálculo da multa isolada foi apurado à alíquota de 35% (trinta e cinco) por cento, tendo em vista que a empresa não informou o CPF de identificação do beneficiário (art. 674 do RIR/1999). Com relação ao imposto relativo ao rendimento do gerente de vendas, o cálculo foi elaborado com base na tabela progressiva do imposto vigente à época do pagamento, considerando que houve a identificação do beneficiário (nome e CPF) por parte da empresa (art. 620 do RIR/1999);

(...)

- Portanto, o ato lesivo à fazenda pública está caracterizado a partir do não reconhecimento do vínculo com o corretor de imóvel que lhe presta serviço de intermediação imobiliária transferindo a responsabilidade do pagamento da comissão de venda que lhe é devida para o comprador do imóvel. E como consequência desse não reconhecimento, a empresa não incluiu o corretor 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)

A contribuinte tendo ciência do Auto de Infração (13/09/2011 – fl. 49) e, sentindo-se inconformada, dele recorreu a DRJ com a impugnação de fls.53/94 em 13/10/2011, com as alegações resumidas a seguir.

- A Impugnante requer a nulidade absoluta do lançamento fiscal uma vez que inexistente, *in casu*, qualquer autorização da autoridade competente para realização de segundo exame de mesmo exercício já fiscalizado e autuado;
- A falta dessa autorização expressa acarreta a nulidade absoluta do procedimento e, conseqüentemente, torna nulo o auto de infração dele decorrente;
- O relatório é genérico, não citando em quais documentos especificamente está embasado o lançamento de ofício ora contraditado, tampouco foram trazidas aos autos a documentação informada;
- Não pode prosperar a lavratura de autos de infração em desacordo com a determinação preconizada pelo PAF, decorrente de procedimento ilegal e em desconformidade com a legislação de regência, haja vista que em tais condições em que o processo se deu sem a correta instrução;
- O lançamento ora impugnado encontra-se integralmente fundamentado em informações obtidas em procedimento administrativo diverso do instaurado no âmbito de autoridade fiscalizadora para o presente caso;
- A pretensão creditória da Auditoria Fiscal encontrase parcialmente atingida pela decadência, isto porque a ciência do auto de infração se deu em 13/09/2011, então, decaídas, portanto, as pretensões fiscais anteriores a setembro 2006;
- Os valores apurados e autuados também não podem ser considerados como provas cabais para fundamentar a cobrança do crédito tributário, tendo em vista desconconsideração direta do princípio da verdade material;
- O Fisco não comprovou que os indícios por ele apresentados implicam necessariamente em ocorrência do "*fato gerador*", estarseá diante de mera presunção simples e não de prova;
- A Impugnante destaca a sua ilegitimidade para figurar na autuação fiscal, uma vez que os reais contribuintes e responsáveis do IRPF são os corretores de imóveis, que por sua vez devem fazer o recolhimento do imposto sobre rendimentos percebidos de terceiros na aquisição de imóveis (comissão) por meio do carnê-leão e/ou, quando contratados por terceira empresa com a qual mantêm vínculo, a retenção deverá ser feita na fonte por esta;
- Em inúmeras outras situações de aquisição de imóveis da Impugnante, certo é que os corretores de imóveis agem por conta própria, negociando diretamente com os adquirentes o percentual de suas comissões, sem qualquer ingerência da Impugnante sobre tal negociação, sendo o pagamento realizado diretamente pelo adquirente;
- Conforme demonstrado na presente peça, inexistem comprovantes de pagamentos da Impugnante aos corretores de imóveis a título de comissão de venda e, o único critério adotado pela d. Fiscalização para se chegar a supostos valores pagos, foi por meio de *Aferição Indireta*;
- Quando a legislação menciona beneficiário não identificado está se referindo à PESSOA QUE NÃO FOI IDENTIFICADA. A falta de CPF

não torna uma pessoa não identificada como pretende impor o auto de infração absolutamente impossível pretender incidir a regra do art. 674 do RIR para os casos de vendas de imóveis praticadas diretamente pela empresa. Não há como presumir pagamento de comissões de vendas à administração da empresa e que esses pagamentos tenham sido efetuados a beneficiários não identificados;

- A Taxa Selic, na forma como calculada, jamais poderia ser utilizada como "juros moratórios", uma vez que possui natureza jurídica totalmente diferente da "mora" por parte do devedor, qual seja a remuneratória;

- Ainda que se entenda correta a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre o **tributo** supostamente devido, o que se alega apenas a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal; A multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no artigo 3º do CTN;

- Protesta pela juntada de documentos, perícia e/ou quaisquer outros elementos e/ou providências que se fizerem necessárias ao deslinde da questão.

A Turma da DRJ julgou a impugnação improcedente, através de acórdão cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE-IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA.

Será aplicada multa exigida isoladamente, quando a fonte pagadora, obrigada a reter imposto ou contribuição, não efetuar a retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. O percentual de multa, de que trata o inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Em **10/10/2013**, o Contribuinte tomou ciência da decisão da DRJ (AR fl. 249) e, ainda irresignado, em **06/11/2013** (fl. 250), interpôs **recurso voluntário**, através do qual:

Preliminarmente:

- Alega nulidade do lançamento por falta de autorização para reexame de período já fiscalizado;

- Alega nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, pois os documentos que embasam o lançamento seriam de outro processo e não teriam sido juntados; o relatório é genérico;

- Alega nulidade da autuação com base em prova emprestada;

- Aduz decadência dos fatos geradores ocorridos até agosto de 2006;

- Violação do princípio da Verdade material;

- Questiona o lançamento não estaria lastreado em provas objetivas e claras, mas sim em mera presunção, pois a autoridade fiscal presumiu que todas as vendas foram efetuadas por corretores que estavam vinculados ao quadro de empregados da Recorrente, o que não seria verdade; Afirma que presunção não é prova;

- Alega ilegitimidade passiva;

No mérito:

- Questiona o critério de aferição utilizado pela fiscalização, uma vez que inexistem comprovantes de pagamentos da Recorrente aos corretores de imóveis a título de comissão de vendas e, o único critério adotado pela d. Fiscalização para se chegar a supostos valores pagos, foi por meio de *Aferição Indireta*, o que é inadmissível no presente caso que se baseia em totais presunções que não encontram respaldo legal;

- Alega inexistência de hipótese de incidência tributária referente ao IRRF;

- Argumenta ser infundada a acusação por parte da administração tributária de pagamento a beneficiário não identificado;

- Contesta a taxa Selic, bem como a ilegalidade da cobrança de juros sobre multa;

Os argumentos de defesa acima são exatamente os mesmos de sua impugnação, acrescentando ainda o seguinte:

- Descabimento de multa isolada no caso presente, em face da retroatividade benigna, aplicação do art. 106, inciso II, 'c' do CTN;

Ao final, a Recorrente pugna para que seja julgado improcedente o Auto de Infração, extinguindo-se o crédito tributário ora em discussão e arquivando-se o presente processo administrativo.

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, trata o presente processo de auto de infração de multa isolada por falta de retenção na fonte do imposto de renda, para o período compreendido de jan/2006 a

out/2008, com fundamento no art. 9º da Lei n. 10.426/2002, em sua versão original e com as alterações promovidas pela MP n. 351/07 e pela Lei n. 11.488/07 (conversão da MP n. 351/2007). Colaciono abaixo o enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 21/01/2006 e 31/12/2006:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02

Fatos geradores ocorridos entre 21/01/2007 e 31/01/2007:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02

Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Medida Provisória nº 351/07

Fatos geradores ocorridos entre 21/02/2007 e 31/05/2007:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Medida Provisória nº 351/07

Fatos geradores ocorridos entre 21/06/2007 e 31/10/2008:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07

O contribuinte reitera seus argumentos de defesa aduzidos em sede de impugnação, com o acréscimo de um único argumento que diz respeito ao descabimento de multa isolada no caso presente, em face da retroatividade benigna. Traz como jurisprudência deste argumento o acórdão CARF n. 2201-001.900 de 20/11/2012.

Quanto aos argumentos de defesa que já foram refutados pela Turma da DRJ, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão recorrido, mormente no que diz respeito às preliminares de nulidade. De toda forma, passarei a tratar de cada argumento individualizadamente.

Preliminares

Nulidade do Lançamento por Falta de Autorização para Reexame de Período já Fiscalizado

Neste ponto, adoto e transcrevo os fundamentos da decisão da DRJ:

A contribuinte alega nulidade do Auto de Infração em razão de inexistência de permissão para uma segunda fiscalização.

O Decreto nº 70.235/1972, através de seu artigo 59, estabelece todas (*numerus clausus*) as situações em que os atos/procedimentos venham a ser considerado como nulos. Diz, citado dispositivo, que:

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Esses – e somente eles – os vícios que determinariam a nulidade do ato administrativo. Como nenhum deles veio, efetivamente, a ocorrer no presente processo – daí o porque não terem sido objeto de qualquer menção, pela impugnação trazida – é de se descartar a possibilidade de o referido procedimento vir a ser objeto da pretensa nulidade.

Cabe ressaltar que o Auto de Infração contém os requisitos formais exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Somente a ausência total dessas formalidades é que poderia invalidar o lançamento, sobretudo, se desprovido da capitulação legal e da descrição dos fatos, uma vez que inviabilizariam o exercício da ampla defesa.

Não é, todavia, a situação verificada nesses autos. Depreende-se da leitura das razões de impugnação que a autuada revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram atribuídas, tendo-as rebatido, de forma meticulosa, uma a uma, e, portanto, não ocorrendo o alegado cerceamento de defesa.

Pelo exposto, conclui-se que não houve a caracterização da nulidade, conforme acredita a impugnante.

A DRJ não vislumbrou qualquer cerceamento do direito de defesa, razão pela qual afastou a arguição de nulidade.

Quanto à regularidade do procedimento fiscal, é de se ressaltar que houve um procedimento fiscal acobertado pelo MPF n. 01.1.01.00-2010-00120-1, o qual teve por objeto tão somente às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, previstas na lei n. 8.212/91 e Lei n. 11.457/07. O presente lançamento teve lastro no **MPF nº 01.1.01.00-2010-00384-4**, para verificação do cumprimento das obrigações relativas ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte Pessoa Física (IRRF) - Rendimentos do Trabalho Não-assalariado.

Ou seja, apesar de os citados Mandados de Procedimento Fiscal dizerem respeito aos mesmos anos-calendários, não tiveram o mesmo objeto, sendo assim, não se trata de matéria objeto de *reexame*.

Ainda que assim se entendesse, nos termos da Súmula CARF n. 111, o MPF supre a autorização prevista no art. 906 do RIR/99, vide:

Súmula CARF nº 111

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

Logo, não há que se falar em nulidade por ausência de autorização para reexame.

Nulidade do Lançamento por Cerceamento do Direito de Defesa

Alega a Recorrente que os documentos que embasam o lançamento seriam de outro processo e não teriam sido juntados, além do que o relatório seria genérico.

Tal argumento não procede. Nesse sentido também se manifestou a DRJ que consignou ter sido o auto lavrado por pessoa competente e não ter havido cerceamento do direito de defesa, uma vez que a Recorrente teve plena compreensão dos fatos, apresentando defesa coerente com a autuação, destacou também a decisão de piso que os documentos carreados aos autos foram devidamente analisados pela Autoridade Fiscal, transcrevo excertos:

Ademais, há de se observar que a estrutura procedimental de determinação e exigência dos créditos tributários da União compreende duas fases. A primeira tem um viés eminentemente inquisitorial, eis que é caracterizada pela execução de atos de ofício cujo objetivo é a coleta de elementos, os quais apontem para existência de um fato jurídico tributário a ensejar o lançamento, mediante auto de infração ou notificação de lançamento. Já a segunda, inaugurada pela impugnação tempestivamente apresentada pelo autuado ou notificado, é informada pelos princípios do contraditório e pela ampla defesa, oportunidade em que a impugnante tem a oportunidade de deduzir suas razões defensórias, bem como requerer as diligências e perícias que entender necessárias.

Percebe-se que a alegação de nulidade está focada em atos que teriam sido praticados pela autoridade autuante em momento anterior à formalização do ato de lançamento, ou seja, em conduta verificada no primeiro momento do procedimento fiscal.

Conforme discorrido anteriormente, essa primeira fase do procedimento fiscal tem cunho eminentemente inquisitorial. São coletados dados relativos às operações desenvolvidas pelo fiscalizado e verificado seus reflexos tributários. Ocorrido o fato jurídico tributário e verificado que a contribuinte não efetuou o recolhimento dos tributos decorrentes, impõe-se o lançamento que vem a ocorrer, justamente, porque a autoridade fiscal não considerou plausível as explicações e documentos trazidos no curso do procedimento de fiscalização.

Ademais, toda a documentação trazida aos autos foi analisada pela autoridade fiscal, o qual com base nela lavrou o presente Auto de Infração.

Não se verifica, portanto, ao cerceamento de defesa, a qual alega a contribuinte em sua impugnação.

Em suma, o sujeito passivo se insurge ante o fato de a Autoridade Fiscal ter se utilizado de documentos colhidos quando do procedimento fiscal anterior realizado para verificação das contribuições sociais.

É importante ressaltar que a Autoridade Fiscal trouxe aos presentes autos todos os documentos necessários para embasar o lançamento e, anexou as planilhas com os cálculos das comissões pagas, juntamente com o TVF.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Nulidade da Autuação com Base em Prova Emprestada

A Recorrente alega o lançamento ora impugnado encontra-se integralmente fundamentado em informações obtidas em procedimento administrativo diverso do instaurado no âmbito de autoridade fiscalizadora para o presente caso. Tal elemento, por si só, denotaria a completa irregularidade do procedimento adotado pela Autoridade Fiscal no presente caso, uma vez que o procedimento administrativo anteriormente instaurado é totalmente diverso do presente.

Com efeito, a Recorrente questiona que a Autoridade Fiscal tenha se utilizado na elaboração das planilhas valores de contratos de venda obtidos em outro procedimento fiscal. Tem-se que a jurisprudência admite o empréstimo da prova, não das conclusões proferidas em outro processo.

É de se ressaltar que a Recorrente não questiona os valores informados na planilhas, mas tão somente o fato de terem sido obtidos em procedimento fiscal anterior. Os valores foram todos disponibilizados para que a Recorrente pudesse contraditá-los, mas nenhum deles foi contestado.

Acerca da prova emprestada, é possível que seja utilizada, havendo diversos precedentes no CARF, inclusive neste Colegiado, a exemplo do acórdão n. 1301-002.205, cujo trecho da ementa segue transcrito abaixo:

PROVA EMPRESTADA. PROVAS INDICIÁRIAS. VALIDADE.

É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova emprestada, bem como de provas indiciárias, cujo valor probante dependerá da quantidade e da consistência dos indícios

Portanto, não procede a alegação de nulidade do lançamento porque lastreado em provas emprestadas.

Da Arguição de Decadência dos Fatos Geradores ocorridos até Agosto de 2006

A Autuada suscita decadência, consistente no decurso do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos durante PA de 01/2006 a 09/2006, pois a ciência deu-se em 13/09/2011, na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

Mostra-se improcedente a arguição de decadência suscitada para os períodos informados, tendo em vista que o lançamento ora impugnado não tratou de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas sim de multa por descumprimento da obrigação de realizar a retenção enquanto *responsável* tributário.

A multa aplicada teve por fundamento o art. 9º da Lei 10.426/02, abaixo transcrito (redação anterior e atual):

~~Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)~~

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

Vê-se que não se está a lançar o imposto de renda. Este, uma vez não recolhido e findo o ano-calendário, deverá ser cobrado diretamente do contribuinte e não mais do responsável tributário. Entretanto, há de se imputar uma multa ao responsável tributário pelo descumprimento dessa obrigação acessória.

Por conseguinte, aplica-se ao lançamento o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, qual seja, 05 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas hipóteses de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Destaque-se ainda a Súmula CARF n. 174, que afugenta qualquer discussão:

Súmula CARF nº 174

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Isto posto, **não se operou a decadência para nenhum dos períodos lançados nos presentes autos.**

Da Alegação de Ilegitimidade Passiva

A Recorrente argui sua ilegitimidade passiva para figurar na autuação fiscal, uma vez que os reais contribuintes e responsáveis do IRPF seriam os corretores de imóveis, que por sua vez devem fazer o recolhimento do imposto sobre rendimentos percebidos de terceiros na aquisição de imóveis (comissão) por meio do carnê-leão e/ou, quando contratados por terceira empresa com a qual mantêm vínculo, a retenção deverá ser feita na fonte por esta.

Como já mencionado anteriormente, o lançamento diz respeito à multa isolada pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto de renda na condição de responsável pelo pagamento das comissões.

A multa é imposta como uma penalidade ao responsável justamente quando deixa de reter ou recolher o imposto. O corretores de imóveis, beneficiários dos pagamentos, são os contribuintes do imposto de renda, sendo a Autuada mero responsável tributário.

O lançamento da multa pela ausência retenção ou recolhimento recai sobre aquele que tinha a obrigação de fazê-lo e não o fez no prazo legal.

A multa isolada por descumprimento de obrigação acessória não se confunde com a cobrança do imposto propriamente dito, tampouco com eventual multa de ofício a ser cobrada sobre o imposto devido pelos contribuintes (corretores de imóveis).

Dessarte, **correta a imposição de multa da pessoa do Recorrente, enquanto responsável pela obrigação de reter o imposto sobre os pagamentos de comissão aos corretores de imóveis.**

Demais Alegações de Nulidade

A Recorrente alega ainda que houve violação do princípio da verdade material; que o lançamento não estaria lastreado em provas objetivas e claras, mas sim em mera presunção, pois a autoridade fiscal presumiu que todas as vendas foram efetuadas por corretores que estavam vinculados ao quadro de empregados da Recorrente, o que não seria verdade; afirma ainda que presunção não é prova.

Observa-se que estas questões colocadas refletem uma discordância em relação à autuação e à decisão recorrida, no que tange à avaliação das provas que deram ensejo ao lançamento e às conclusões quanto à sua procedência e legitimidade. Logo, não se trata de preliminares, mas questão de mérito propriamente dita, o que será objeto de análise adiante.

Do Mérito.

Quanto ao mérito, a Autuada questiona o critério de aferição utilizado pela fiscalização, uma vez que inexistem comprovantes de pagamentos da Recorrente aos corretores de imóveis a título de comissão de vendas e, o único critério adotado pela d. Fiscalização para se chegar a supostos valores pagos, foi por meio de **aferição indireta**, o que é inadmissível no presente caso que se baseia em totais presunções que não encontram respaldo legal. Alega

inexistência de hipótese de incidência tributária referente ao IRRF e argumenta ser infundada a acusação por parte da administração tributária de pagamento a beneficiário não identificado.

De fato, não existem comprovantes de pagamentos *da Autuada para aos corretores de imóveis*, justamente pelo fato de a mesma se utilizar de estratagem, através do qual transferia ao comprador do imóvel a realização do ato do pagamento da comissão ao corretor, valor esta abatido do sinal pago na compra do imóvel. Ou seja, ainda que o ato de pagar tenha sido realizado pelo comprador do imóvel, o ônus financeiro da comissão recai sobre a Recorrente, abateu do preço negociado na venda o valor da corretagem. Assim, parcela do preço da venda do imóvel deveria ser entregue não à Autuada, mas repassada diretamente ao corretor.

Para esclarecer os fatos, transcrevo trecho do relatório fiscal:

14. 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. **E 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.**

15. **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.

16. 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. (grifei)

Não houve “aferição indireta”, mas sim cálculo direto a partir dos valores dos imóveis constantes das tabelas de vendas (VGV) e dos valores pagos de corretagem pelos adquirentes dos imóveis.

Vale ressaltar que este procedimento fiscal se seguiu a um procedimento fiscal anterior que tinha por objeto as contribuições sociais, do qual resultaram diversos lançamentos, um deles constante do processo de n. 10166.723117/2010-14 (referente à contribuição da empresa), contra o qual o contribuinte se insurgiu, tendo o CARF emitido acórdão n. 2202-004.436, de onde transcrevo trecho da ementa:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DE IMÓVEIS. CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. COMPROVAÇÃO DE VÍNCULO. RESPONSABILIDADE.

A determinação da natureza jurídica dos atos praticados e negócios efetuados, para o fim de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelas partes envolvidas, independentemente dos nomes dados aos instrumentos contratuais formalizados.

O pagamento de comissão realizado pelo comprador de imóveis ao corretor de imóveis não tem o condão de descaracterizar a prestação de serviços de intermediação feitos pelo corretor à imobiliária. Comprovada a ocorrência de prestação de serviços do corretor para a imobiliária, esta deverá responder pelas correspondentes obrigações tributárias. (grifei)

A decisão supracitada ressalta que o contrato particular realizado entre a Recorrente e os compradores dos imóveis para que estes efetuem o pagamento de uma prestação de serviço realizada pelo corretor de imóveis à pessoa jurídica vendedora destes imóveis não tem o condão de modificar a natureza jurídica da prestação de serviços de corretagem e de quem realmente arcou com o ônus da comissão. Nesse sentido, vale citar o 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.** (grifei)

Quanto à incidência do imposto de renda, que obrigava a Recorrente à retenção ou recolhimento, tem-se os arts. 628, 674, 717 e 722 do RIR/99, conforme ressaltado na decisão recorrida, abaixo transcrita:

No que se refere à retenção do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física, a empresa, segundo a Fiscalização, não observou o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, em especial os artigos abaixo citados:

"Art. 628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho nãoassalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso II)." "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 nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplicase, 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 nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considerase vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 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 nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º)." "

"Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (DecretoLei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Leirf 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º)." "

"Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103)."

Diante da falta de retenção na fonte e/ou recolhimento do Imposto Sobre a Renda Rendimento do Trabalho Sem Vínculo Empregatício relativo aos valores pagos, devidos ou creditados a título de comissão de venda aos corretores de imóveis que lhe prestaram serviços na condição de profissionais autônomos, a auditoria fiscal efetuou o lançamento de ofício com fundamento jurídico no art. 149, incisos V e VII do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) e a Multa Isolada, com fulcro no art. 9º e seu § único da Lei nº 10.426, de 24/07/2002, conforme segue:

(...)

Os dispositivo legal citado determina que nos casos de lançamento de ofício será aplicada multa do 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 deixar de efetuar a retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

No presente caso, conforme já relatado nos itens precedentes, o sujeito passivo sob fiscalização incorreu em conduta visando impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ao não realizar a retenção e inclusão na DIRF do período correspondente do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física relativo aos pagamentos de comissão de venda feitos aos corretores autônomos que lhe prestaram serviços no período de apuração.

A interessada, em sua defesa, defende que: 1) O presente auto não traz os documentos, os quais embasaram a presente autuação, sendo conduzido por procedimento diverso do atual; 2) A autuação está baseada só em presunções; 3) A contribuinte não poderia figurar na presente autuação, pois quem deve recolher o IRRF são os corretores; 4) O pagamento é feito diretamente ao corretor sem intermediação da interessada; 5) Não há comprovantes de pagamentos aos corretores; e, 6) A falta de CPF não significa tratar-se de beneficiário não identificado, não se podendo presumir a existência de pagamentos à interessada.

A Fiscalização em minucioso levantamento constatou que a contribuinte utilizou-se de meios transversos para se ilidir do recolhimento de tributos previstos em lei. O processo consistia em pagamento "por fora" das comissões aos corretores pela venda das unidades imobiliárias na tentativa de fornecer a impressão de que os montantes não fizessem parte do negócio da empresa. Os trechos abaixo reproduzidos explicam por si só as condutas da contribuinte no intuito de afastar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária:

(trecho do TVF já anteriormente reproduzido)

Pelo exposto, fica plenamente caracterizada a relação de trabalho não assalariado entre a contribuinte e os corretores, os quais intermedeiam as operações imobiliárias.

Quanto ao argumento de que há falta de indicação correta da forma de pagamento, bem como do incorreta aplicação do percentual de 35% para incidência do imposto de renda retido na fonte não merece prosperar tendo em vista que a Fiscalização tomou o cuidado de aferir o montante tributável observando cada caso em particular, conforme demonstra os critérios de classificação dos créditos.

Planilha 01	Comissão De Corretagem - Corretores Identificados Pelo Nome Sem Informação De CPF
Planilha 02	Comissão de Corretagem - Corretores Não Identificados
Planilha 03	Comissão De Corretagem - Gerente De Vendas
Planilha 04	Cálculo Da Multa - Comissão De Corretagem - Corretores Identificados Pelo Nome Sem Informação De CPF
Planilha 05	Cálculo Da Multa - • Comissão De Corretagem - Corretores Não Identificados
Planilha 06	Cálculo Da Multa - Comissão De Corretagem - Gerente De Vendas

As informações levantadas pela auditoria fiscal foram organizadas em planilhas identificadas, as quais apresentam, entre outras informações, o detalhamento dos rendimentos do trabalho não assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive o cálculo da multa isolada objeto do lançamento de ofício.

Cabe observar que o imposto devido que serviu de base de cálculo da multa isolada de que tratam as Planilhas 04 e 05 foi apurado à alíquota de 35% (trinta e cinco) por cento, tendo em vista que a empresa não informou o CPF de identificação do beneficiário (art. 674 do RIR/1999). Com relação ao imposto relativo ao rendimento do Gerente de Vendas, o cálculo foi elaborado com base na tabela progressiva do imposto vigente à época do pagamento, considerando que houve a identificação (nome e CPF do beneficiário) por parte da empresa (art. 620 do RIR/1999). Neste caso, foram observados também os valores informados na DIRF do mesmo período, conforme detalhamento da Planilha 06.

O argumento de que não é permitido procedimento diverso para a apuração de infrações não merece prosperar, pois não existe nenhuma vedação para a fiscalização efetuar verificações posteriores por meio de procedimentos fiscalizatórios complementares, o que ocorreu no presente caso por meio do MPF nº 01.1.01.00-2011003844, para verificação do **cumprimento das obrigações relativas à retenção na fonte do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (IRRF)**, conforme determinam os artigos 628, 717 e 722 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999.

A presente autuação não está baseada em presunções, pois a autoridade fiscal, por meio da verificação das declarações e da documentação apresentada pela interessada, apurou as infrações fundamentada na legislação, ora citada, no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal.

Quanto à legitimidade passiva da contribuinte, os fatos comprovam que as negociações eram efetuadas por corretores ligados à interessada, por meio de prestação de serviços, mediante recebimento de comissão pela venda de cada unidade imobiliária. Conforme salientou a autoridade fiscal, *“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.”*

É claro que o preço de venda inclui a comissão do corretor e, portanto, a responsabilidade pela retenção do IR, inclusive, sobre as comissões é da interessada.

A contribuinte apresentou os documentos da empresa e dos responsáveis; documentos contábeis, patrimoniais e financeiros; documentos dos empreendimentos imobiliários comercializados; e documentos relativos aos segurados empregados e contribuintes individuais, os quais permitiram averiguar os montantes pagos aos corretores prestadores de serviços. Quantos aos comprovantes de pagamentos, a Fiscalização solicitou-os, no entanto, a interessada não os apresentou para análise.

No que refere ao CPF, a documentação deveria constar não apenas o nome dos beneficiários como também o número do CPF, pois este referido número é a identificação do contribuinte perante os órgãos fiscais para fins tributários. A identificação apenas pelo nome do contribuinte tornase frágil em razão da existência de homônimos e o número do CPF, por tratar-se de identificação única, elimina qualquer problema em relação ao mencionado problema. Ademais, todas as informações fiscais, a respeito da contribuinte, estão centralizadas no CPF, razão da importância desta identificação.

Quanto à questão da documentação, o presente PAF contém todas as provas, não só as trazidas pela autoridade fiscal bem como a apresentada pela contribuinte, as quais foram suficientes para a averiguação das infrações ora questionadas.

Pelo exposto, fica mantida a infração, conforme proposta pela autoridade fiscal.

A decisão da DRJ, a qual adoto e ratifico, reconhece a correção da autuação, pois entende que restou caracterizada a prestação de serviços dos corretores imobiliários para a Recorrente, ainda que o pagamento tenha sido efetivado pelos compradores, através do pagamento do sinal, uma parte para a Recorrente, outra parcela diretamente aos corretores. Ou seja, a comissão de corretagem era deduzida do sinal a ser pago na compra do imóvel.

No que concerne ao princípio da verdade material, há de se privilegiar os fatos tais quais ocorreram, no sentido de que a comissão dos corretores foi ônus da Recorrente, que deduziu do valor de venda do imóvel e, transferiu, mediante contrato o encargo do pagamento ao comprador.

Além dos argumentos de defesa trazidos desde a impugnação e reiterados no recurso voluntário, o Contribuinte traz um novo argumento de defesa acerca do descabimento da multa isolada no caso presente, em face da retroatividade benigna, aplicação do art. 106, inciso II, 'c' do CTN. Cita o acórdão CARF n. 2201-001.900, julgado em favor deste mesmo contribuinte.

No referido acórdão, entendo que a Turma do CARF aplicou indevidamente o instituto da retroatividade benigna sob o fundamento de que a multa referenciada na Lei n. 10426/02 havia sido expressamente excluída, vide ementa:

AC 2201-001.900

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

A multa isolada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 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 nº 11.488/2007. Aplicação do artigo 106, inciso II, "c", do CTN.

Isto porque em momento algum houve a exclusão da multa aplicada pela lei n. 11.488/2007. Em verdade, a Lei n. 11.488/2007 promoveu alterações na redação do art. 44 da Lei n. 9.430/96, ao mesmo tempo em que promoveu alteração na Lei n. 10.426/02, vide:

~~Art.9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no~~

~~caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)~~

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

E o auto de infração destacou para cada período lançado a respectiva versão da legislação vigente:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 21/01/2006 e 31/12/2006:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02

Fatos geradores ocorridos entre 21/01/2007 e 31/01/2007:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02

Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Medida Provisória nº 351/07

Fatos geradores ocorridos entre 21/02/2007 e 31/05/2007:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Medida Provisória nº 351/07

Fatos geradores ocorridos entre 21/06/2007 e 31/10/2008:

Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07

Tanto é que o acórdão do CARF foi reformado pela 1ª Turma da CSRF, através do acórdão n. 9101-004.755, decidido à unanimidade pelo cabimento da multa isolada prevista no art. 9º da Lei n. 10.426/02:

AC n. 9101-004.755:

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 nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

É importante frisar que as decisões supracitadas dizem respeito ao contribuinte VIA ENGENHARIA S.A., a qual adotava o mesmo *modus operandi* da Recorrente no sentido de transferir aos compradores o encargo de efetiva o pagamento das comissões aos corretores de imóveis. Vide os seguintes excertos do voto:

A controvérsia posta no presente processo é **quanto à aplicabilidade da multa isolada pela não-retenção do imposto de renda na fonte (IRRF), sobre valores de comissões pagas pela contribuinte a corretores de imóveis.**

Quanto ao mérito propriamente dito, **a recorrente PGFN argumenta, em síntese, que a multa em questão não foi afetada pelas alterações promovidas pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei 11.488/2007), devendo ser exigida em função do caráter estritamente vinculado do lançamento tributário.**

(...)

O dispositivo que disciplina a penalidade em questão é o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002. Em sua redação original (anterior à MP nº 351/2007), o dispositivo previa multa aplicável à pessoa jurídica que, na condição de fonte pagadora de rendimentos a terceiros, e responsável pela retenção de imposto na fonte sobre tais rendimentos, não efetuasse a devida retenção (ou não recolhesse o imposto retido, ou recolhesse em atraso sem multa de mora).

Segue a redação original do art. 9º da Lei nº 10.426/2002:

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

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

O dispositivo previa que, nas hipóteses descritas, aplicavam-se as multas “de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”. E quais eram as multas tratadas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96?

Veja-se a redação do art. 44 da Lei 9.430/96, anterior à MP nº 351/2007:

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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Veja-se que as multas de que tratava o art. 44 eram aplicáveis à pessoa jurídica que deixasse de declarar ou de pagar corretamente o imposto a que era obrigada na condição de contribuinte.

Esta é uma distinção relevante – o art. 9º (Lei 10.426/2002) penalizava a pessoa jurídica na condição de responsável pela retenção de imposto devido por terceiros (beneficiários do rendimento), ao passo que o art. 44, incisos I e II (Lei 9.430/96) penalizava a pessoa jurídica na condição de contribuinte, por imposto incidente sobre seus próprios rendimentos. São penalidades inteiramente distintas: a primeira por descumprimento de obrigação acessória; a segunda, por descumprimento de obrigação principal.

Dada a inequívoca distinção entre as multas referidas em cada dispositivo, resta claro que quando o art. 9º remetia às multas “de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430” referia-se apenas aos percentuais estabelecidos naqueles incisos: respectivamente de 75% e 150%, este último no caso de dolo, fraude ou simulação.

Este, portanto, o contexto anterior à MP nº 351/2007.

A MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/96; para, entre outras finalidades, extinguir a multa de ofício pelo pagamento de tributo em atraso sem multa de mora. Na ocasião, alterou-se a posição das disposições, nos incisos e parágrafos – o percentual de 150%, que antes figurava no inciso II do caput, passou a figurar no 1º parágrafo.

Em decorrência, o art. 9º da Lei 10.426/2002 também foi ajustado, para se adequar à nova estrutura do art. 44 da Lei 9.430/96. A nova redação do art. 9º da Lei 10.426/2002 passou a prever multa isolada para o caso de não-retenção de imposto na fonte (ou não recolhimento do imposto retido, ou recolhimento fora do prazo) na forma do inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/96 (75%), ou duplicada na forma do seu § 1º quando for o caso (150%). **As novas redações, posteriores à MP nº 351/2007, não alteraram a natureza das multas previstas nos dispositivos legais examinados:**

- (i) no art. 44 da Lei 9.430/96, multas devidas pela pessoa jurídica na condição de contribuinte, pelo descumprimento de obrigação principal, calculada sobre o tributo incidente sobre seus próprios rendimentos; e
- (ii) no art. 9º da Lei 10.426/2002, multa devida na condição de responsável, pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada sobre pagamentos efetuados a terceiros.

O único ponto comum entre as multas previstas em cada dispositivo são os percentuais, que o legislador da Lei 10.426/2002 elegeu tomar de empréstimo da Lei 9.430/96.

(...)

Como visto, diante da completa desvinculação entre os dispositivos legais, não há que se falar em retroatividade benigna na hipótese, uma vez que as alterações legislativas preservaram a penalidade, e no mesmo percentual de 75%, aplicado na autuação. Tampouco deve prevalecer o entendimento no sentido de que a multa sempre deveria ser cobrada conjuntamente com o imposto devido e não poderia ser exigida após o prazo de entrega da declaração de ajuste pela pessoa física.

Tratando-se de multa isolada incidente sobre hipótese de descumprimento de obrigação acessória por parte do responsável tributário (falta de retenção na fonte), independe para sua caracterização se o imposto devido sobre os respectivos rendimentos são ou não tributados pelo contribuinte devedor, não tendo qualquer reflexo no presente caso o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 12.(grifei)

Desta feita, entendo que não assiste razão à Recorrente, não sendo hipótese de aplicação de retroatividade benigna, posto que a multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda pelo responsável pelo pagamento nunca deixou de existir. A referência que o art. 9º da Lei n. 10.426/02 fazia ao art. 44 da Lei n. 9430/96 dizia respeito aos percentuais, mas possuíam fatos geradores distintos. Enquanto esta era aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, aquela tem como hipótese de incidência o descumprimento de obrigação acessória e pode ser exigida independentemente do tributo.

Pelo exposto, não cabe retroatividade benigna da Lei n. 11.488/2007 para afastar a imposição da multa prevista no art. 9º da Lei n. 10.426/02.

Da Incidência dos Juros de Mora à Taxa Selic e sobre de sua Incidência sobre Multa

A Recorrente contesta a incidência dos juros de mora calculados pela taxa Selic, bem como sua imposição sobre a multa isolada lançada nos presentes autos.

De início, destaque-se que não houve lançamento do juros de mora, mas tão somente de multa isolada, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 6380	Valor 756.492,46
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 756.492,46
Valor por Extensão		
SETECENTOS E CINQUENTA E SEIS MIL, QUATROCENTOS E NOVENTA E DOIS REAIS E QUARENTA E SEIS CENTAVOS		

O prazo para pagamento da multa é de 30 dias após a ciência do lançamento. Findo o litígio e restando mantida a multa, incidirão os juros moratórios conforme prescreve o §3º do art. 61 da Lei n. 9430/96:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§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.

De acordo com o mesmo dispositivo legal, os juros de mora serão calculados à taxa Selic, matéria essa também já pacificada pela Súmula CARF n. 04, abaixo:

Súmula CARF nº 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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, sobre a multa isolada lançada nos presentes autos incidem os juros moratórios à taxa Selic.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso, por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite