



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

Processo n° 10166.727635/2013-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.279 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2018
Matéria Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
Recorrente JOSÉ CELSO GONTIJO ENGENHARIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 28/02/2008, 30/04/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008, 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO (DTE). CIÊNCIA DA INTIMAÇÃO.

A intimação eletrônica ocorre quinze dias após as data registrada no comprovante de entrega do documento no domicílio tributário eletrônico do sujeito passivo ou na data que o documento eletrônico houver sido acessado, o que ocorrer primeiro. Recurso voluntário apresentado a destempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Wesley Rocha e Juliana Marteli Fais Feriato, que conheciam do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Mauricio Vital.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(assinado digitalmente)

João Mauricio Vital - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo, formalizado em 06/09/2013 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF, de ação fiscal direta, na qual a contribuinte acima identificada foi autuada em 13/12/2013 (fl. 1104), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo à Multa Isolada pela não retenção e recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte referente a fatos geradores ocorridos em 2008 e 2009.

Conforme descrito nos Autos de Infração e no Relatório Fiscal do Auto de Infração - IRRF (fls. 1086 a 1103), a contribuinte cometeu a infração de Multa por Falta de Retenção na Fonte de Imposto ou Contribuição.

Tendo em vista o apurado, foi lavrado, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto n° 70.235, de 06 de março de 1972, o seguinte Auto de Infração:

Outras Multas Administradas pela RFB (fls. 3 a 7):

Demais Infrações à Legislação dos Impostos e Contribuições - Multa por Falta de Retenção na Fonte de Imposto ou Contribuição - com base no artigo 9º da Lei n° 10.426/2002, com a redação dada pelo art. 16 da Lei n° 11.488/2007.

O crédito tributário totalizou o montante de R\$ 14.513.012,51.

Irresignada com os lançamentos, em 9 de janeiro de 2014, a empresa apresentou a impugnação (fls. 7 a 35 do processo 10166.720145/2014-03, apensado a este conforme Termo de Apensação à fl. 1116), na qual alega, em síntese, o seguinte (títulos de acordo e na ordem em que apresentados no contraditório):

I - Prejudicial de Mérito – Decadência.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em quaisquer de suas subespécies, é tributo sujeito a lançamento por homologação e, por via de consequência, está submetido à regra especial fixada pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Em assim sendo, considerando que a constituição do crédito (ciência da contribuinte) deu-se em 12/12/2013, todos os "fatos geradores" ocorridos no exercício fiscal de 2008, com exceção ao ocorrido em 31/12/2008, foram fulminados pela decadência, razão pela qual não poderiam ter sido constituídos. (transcreve julgados do antigo Conselho de Contribuintes às fls. 14 e 15 em apoio à sua tese).

II - Mérito.

Falta de Previsão Legal para a Aplicação da Multa Isolada.

A multa isolada foi aplicada em decorrência da falta de retenção na fonte de imposto, enquadrada no art. 9º da Lei n° 10.426, de 2002 com redação dada pelo art. 16 da Lei n° 11.488, de 2007.

Ocorre que, não há previsão legal para a aplicação de multa isolada no presente caso.

A multa isolada pela falta de recolhimento, ou de recolhimento fora do prazo sem a multa de mora, de rendimentos retidos na fonte, foi introduzida pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.426, de 2002, mencionada na autuação. Este dispositivo foi alterado pela Medida Provisória nº 321, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

Assim, se em determinado momento houve previsão legal neste sentido, legislação superveniente deixou de definir como hipótese de aplicação da multa isolada a falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora. Inicialmente, foi a Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, que perdeu eficácia, e, pouco tempo depois, foi a Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e que reproduz o mesmo dispositivo da Medida Provisória nº 303. Essas normas alteraram também o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo sua nova redação introduzida pela art. 14 da referida Medida Provisória e da Lei nº 11.488, de 2007.

O art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, em sua nova redação, previu apenas a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada juntamente com o imposto. Portanto, não previu a incidência da multa de que trata o inciso II, isolada e no percentual de 50%.

Não resta dúvida, portanto, de que não há possibilidade de incidência da multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no caso de falta de retenção e recolhimento do IRRF, ou de recolhimento com atraso sem a multa de mora. Apenas no caso de falta de retenção e recolhimento do imposto é devida a multa do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2001, que remete ao inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ocorre que esta multa não pode ser aplicada, isoladamente, em situações em que o imposto não retido não é mais exigível da fonte pagadora.

O inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, trata de multa exigida juntamente com o imposto, de multa incidente "sobre a totalidade ou diferença de imposto que deixou de ser pago ou recolhido" e, portanto, se não há mais imposto a ser exigido da fonte pagadora, se a responsabilidade da fonte pagadora cessou no momento em que o beneficiário passou a ter que declarar os rendimentos, não há multa de ofício a ser aplicada à fonte pagadora.

Não se trata aqui de negar validade ao art. 9º da Lei nº 10.426, de 2001, com redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007. O dispositivo é aplicável a todas as situações em que o imposto não retido é exigível da fonte pagadora: se exigido antes do prazo para a entrega da declaração pelo beneficiário dos rendimentos, no caso de IRRF devido como antecipação; ou no caso de tributação definitiva da fonte.

O Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, é bastante esclarecedor no sentido de que não é mais exigível o imposto da fonte pagadora quando ultrapassado o prazo de entrega da DIRPF pelo beneficiário dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual. (reproduz o citado dispositivo às fls. 18 e 19, e julgado do CARF à fl. 19).

Até por uma questão lógica, se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Até porque, a multa deve ser exigida juntamente com o imposto propriamente dito. Se da fonte pagadora não mais se exige o imposto pela falta de recolhimento, a respectiva penalidade também não deve ser aplicada.

Inexistência do Fato Gerador (Inexistência de Pagamento de Rendimentos na Condição de Fonte Pagadora às Pessoas Físicas).

Destaca o Auditor autuante que a matéria tratada nos presentes autos foi decorrência direta das informações e provas coletadas durante a ação fiscal anterior realizada contra a ora Impugnante, portanto, prova emprestada do PAF deflagrado pelo MPF 01.1.01.00-2010-00436-7, para verificação do cumprimento das obrigações, principais e acessórias. Por conseguinte, de acordo com a própria Fiscalização, o assunto abordado nestes autos tem conexão material direta com os PAF 10166.722542/2013-21 e 10166.722543/2013-75.

Repisa o autuante que, diante do comportamento do contribuinte de não colaborar com a fiscalização no sentido de comprovar o efetivo pagamento da comissão de venda aos corretores de imóveis, a auditoria foi obrigada a juntar, como elemento de prova, cópia do Relatório Fiscal lavrado pela fiscalização anterior (prova emprestada).

Mais uma vez, aduz o douto Agente Fiscal que, dando continuidade à fiscalização anterior, emitiu outras intimações à contribuinte para que esta comprovasse os pagamentos realizados em favor dos corretores autônomos e a resposta da contribuinte foi sempre a mesma: "não existem comprovantes de retenções, uma vez que não houve pagamento de remunerações a pessoas físicas (corretores autônomos)".

No Relatório Fiscal do AI – IRRF, a autoridade fiscal menciona que a Impugnante transferiu a responsabilidade pelo pagamento da comissão de venda ao corretor para o comprador de imóvel, e conseqüentemente, deixou de reter e recolher o IRRF, segundo os artigos 628, 674, 717 e 722 do RIR/1999.

No sistema de fonte, não é o próprio beneficiário da renda que recolhe aos cofres públicos o respectivo imposto. Tal encargo cabe à fonte pagadora da renda, como responsável tributário. Ao fazer o pagamento dos rendimentos, a fonte pagadora retém o valor do tributo, pagando ao beneficiário o valor líquido do Imposto de Renda, e o recolhe aos cofres públicos nos prazos regulamentares.

Fato é que, para que ocorra a hipótese de incidência legalmente descrita há a exigência da ocorrência no mundo real da efetivação de condutas que venham a concretizar a ocorrência do fato gerador em comento.

A uma, por que o componente material da regra matriz de incidência exige peremptoriamente a conduta: PAGAR (verbo) rendimentos a pessoa física sujeita a ajuste na declaração anual (complemento). A própria autoridade fiscal, no Relatório Fiscal do presente AI e no Relatório Fiscal do auto de infração de contribuições previdenciárias, assevera que não foi a impugnante que efetuou os pagamentos aos corretores imobiliários autônomos. (transcreve os itens 24 e 127 dos Relatórios Fiscais às fls. 22 e 23).

A duas, por que o sujeito passivo tem que necessariamente ser a fonte pagadora do respectivo rendimento. E a Impugnante, conforme afirma a própria autoridade fiscal, não foi nem é fonte pagadora das referidas pessoas físicas.

Assim, o AI deve ser cancelado tendo em vista não ter ocorrido a premissa básica para a manutenção da exação: a realização do pagamento.

Falta da Comprovação da Ocorrência do Pagamento de Rendimentos.

A fiscalização partiu da falsa premissa de que a Impugnante não reteve na fonte, nem recolheu, o imposto sobre a renda de pessoa física referente a remunerações pagas ou creditadas a título de comissão de venda a profissionais corretores de imóveis.

Exclusivamente com base na concepção subjetiva de que seria inadmissível a remuneração dos corretores de imóveis apenas pelos compradores, a fiscalização inferiu que houve omissão de pagamento pela recorrente da comissão de corretagem.

Saliente-se que os documentos que não teriam sido apresentados e, portanto, justificaram o arbitramento, foram planilhas encomendadas pela fiscalização onde, dentre outras informações, deveriam ser indicadas as supostas comissões pagas pela recorrente e os recibos de pagamento dessas comissões; tudo mais que consta no Termo de Intimação para a Apresentação de Documentos foi disponibilizado à fiscalização.

Ora, a Impugnante disponibilizou todos os registros obrigatórios de arquivamento e exibição para os órgãos competentes. O que desejava a fiscalização é que a recorrente confessasse uma suposta sonegação com base na presunção de que pagava parte das comissões. E, como não o fez, presumiu que a escrituração contábil não registrava todas as comissões pagas aos corretores, a desconsiderou e arbitrou as contribuições previdenciárias e a remuneração para efeito de imposto de renda retido na fonte.

Durante toda a fiscalização a Impugnante informou que não pagava comissões aos corretores e comprovou através de documentos que os compradores de imóveis remuneravam esses profissionais. Também não houve qualquer constatação comprovada de remunerações omitidas, apenas presunções.

O que a fiscalização não quer reconhecer é que a corretagem de compra é regularmente praticada no mercado imobiliário, e mais, não há qualquer vedação legal para esta prática, qual seja, que o ônus da corretagem de imóveis seja suportado pelos compradores, como é o caso.

A fiscalização em seu extenso relatório fiscal repisa diversas vezes que a Impugnante deixou de fornecer os dados referentes à corretagem, especificamente, o valor pago pela Impugnante aos corretores de imóveis, identificando-os pelo CPF e pelo registro no CRECI. Ora, se não foram realizados pagamentos pela Impugnante e sim pelos compradores dos imóveis, como poderia fornecer estas informações? As demais informações foram prestadas, inclusive com o preenchimento das planilhas com as informações solicitadas pelo fisco, conforme fls. 910 a 963 do Anexo I.

Falaciosa é a afirmação da autoridade fiscal no sentido de que a Impugnante se comportou perante o fisco sem compromisso com a verdade, conforme fls. 21 do Anexo I - item 113 (processo 10166.722542/2013-21 (fl. 43) - transcreve o referido item à fl. 24).

O fato é que (1) os corretores que atuaram nessas intermediações são autônomos, sem qualquer relação direta ou vínculo com a Impugnante, e (2) o pagamento da

comissão ao corretor dá-se diretamente do adquirente da unidade imobiliária ao respectivo corretor.

Ao contrário do afirmado pela fiscalização, a adoção da prática da corretagem de compra em nada viola a Lei nº 6.530, de 1978, e respectivo regulamento (Decreto nº 81.871, de 1978).

A fiscalização reconhece que, à vista dos esclarecimentos e documentos apresentados pelos adquirentes diligenciados, quem de fato efetiva os pagamentos aos corretores são os respectivos adquirentes, conforme fls. 24 do Anexo I - item 127). (processo 10166.722542/2013-21 (fl. 46) - transcreve o mencionado item à fl. 25).

A seguir, detalham-se os documentos obtidos pela fiscalização em diligências realizadas junto a adquirentes dos imóveis, que comprovam cabalmente que o pagamento da corretagem dos imóveis foi suportado diretamente pelos respectivos adquirentes, destacando que das quatro diligências realizadas pelo fisco, em três delas há documentos juntados pela fiscalização que comprovam que os pagamentos foram realizados diretamente pelos adquirentes, ou seja, os "elementos de prova" carreados aos autos pelo autuante fazem prova contra o Fisco! (cita Recibos de pagamento de comissão e cópias de cheques emitidos por pessoas físicas diligenciadas pela fiscalização à fl. 26).

Mister ressaltar: num universo de mais de mil vendas realizadas, o nobre AFRFB escolheu quatro casos para tentar comprovar sua "convicção", mas fez justamente o oposto, comprovou fato que aniquila por completo o presente lançamento, qual seja, efetivamente a comissão foi paga aos corretores pelos adquirentes.

Repise-se que nas razões do lançamento, no Relatório Fiscal do AI - IRRF (fls. 18 - fls. 9 do Relatório Fiscal - item 24), a autoridade fiscal mencionou expressamente a aplicação do art. 674 do RIR/1999 (que por sua vez encontra embasamento legal no art. 61 Lei nº 8.981, de 1995), por entender que a aplicação da alíquota de 35% era aplicável pelo fato de a Impugnante não ter informado o nome, CPF e o valor pago a cada beneficiário (fls. 20 - fls. 11 do Relatório Fiscal - item 29).

Ocorre que, a Solução de Consulta Interna nº 11 COSIT, de 11 de maio de 2013, é peremptória ao concluir que o lançamento do IRRF, em especial o motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, somente é cabível nas hipóteses em que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento. (transcreve trecho da referida SCI às fls. 27 a 29, e julgado do CARF à fl. 29).

Ou seja, há de se concluir - mais uma vez - que o lançamento não merece prosperar, desta feita por não ter a fiscalização se desincumbido do ônus de comprovar o pagamento ensejador do suposto imposto de renda na fonte.

E ainda, reafirme-se que, se não foram realizados pagamentos pela Impugnante, e sim pelos compradores dos imóveis, como ela poderia fornecer estas informações? As demais informações foram prestadas, inclusive com o preenchimento das planilhas com as informações solicitadas pelo fisco, conforme fls. 910 a 963 do Anexo I.

Base de Cálculo Arbitrada sem Indicação do Critério Adotado pela Fiscalização.

De acordo com o Relatório Fiscal do AI - IRRF (fls. 19 - fls. 10 do Relatório Fiscal - item 27), em item próprio, intitulado 002 - Cálculo da Multa Qualificada -, as bases de cálculo foram obtidas por aferição indireta pela fiscalização, em função de a empresa ter

deixado de apresentar a documentação própria requerida diversas vezes no transcorrer da fiscalização anterior encerrada em 26/04/2013, e submetidas, na ação fiscal que culminou com o presente lançamento.

Saliente-se, mais uma vez, que os documentos que não teriam sido apresentados e, portanto, justificaram o arbitramento, foram planilhas encomendadas pela fiscalização onde, dentre outras informações, deveriam ser indicadas as supostas comissões pagas pela recorrente e os recibos de pagamento dessas comissões; tudo mais que consta no Termo de Intimação para a Apresentação de Documentos foi disponibilizado à fiscalização.

Ainda que a Impugnante tivesse praticado atos a darem ensejo ao arbitramento da base de cálculo, os critérios utilizados pela fiscalização para a apuração da base de cálculo deveriam ser levados ao conhecimento da Impugnante, a fim de possibilitar o pleno exercício de sua defesa. Conduta diversa configura cerceamento do direito de defesa, o que ocorreu no presente caso. (transcreve julgado do CARF às fls. 30 e 31).

Portanto, em virtude da impossibilidade de saber como a fiscalização encontrou as bases de cálculo, há que se reconhecer o cerceamento do direito de defesa, devendo ser anulado o presente auto de infração.

Descabimento da Aplicação da Multa Qualificada.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

A autuação tomou por base a falsa premissa de que a Impugnante não reteve na fonte, nem recolheu o imposto sobre a renda de pessoa física referente a remunerações pagas ou creditadas a título de comissão de venda a profissionais corretores de imóveis.

Para a qualificação da multa, a autoridade fiscal, no Relatório Fiscal do AI - IRRF (fls. 20 - fls. 11 do Relatório Fiscal - item 30), limitou-se a afirmar que: "Diante do que foi relatado para esta infração, ficou claro que em relação a infração objeto deste procedimento fiscal foi aplicada a multa qualificada de 150%, conforme dados nas planilhas supracitadas, pelo fato do contribuinte ter praticado, em tese, crime de sonegação, segundo os dispositivos legais abaixo".

A seguir, sem efetivamente narrar a conduta que considera ensejadora da aplicação da multa qualificada, simplesmente transcreve os dispositivos legais pertinente à aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

Não se pode dizer que houve conluio, ou seja, que ocorreu o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando sonegar ou fraudar o fisco. Nos autos, a imputação da conduta foi feita apenas à Impugnante.

Igualmente, não se comprovou a fraude, na forma do art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, que 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. Não se especificou uma ação ou omissão dolosa a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Tampouco ocorreu uma conduta que poderia se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte.

No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte.

Ou seja, não se pode afirmar que a Impugnante agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque o pagamento das comissões de corretagem foi realizado pelos adquirentes das unidades imobiliárias, e feito às claras, fato este, inclusive, reconhecido e comprovado pela própria fiscalização.

Por óbvio, considerando as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não podem as condutas de sonegação, fraude ou conluio serem presumidas, devendo o Fisco expressamente justificar e comprovar a ocorrência destas condutas. (transcreve julgados do CARF às fls. 33 e 34).

Com efeito, a autoridade lançadora não logrou demonstrar, com especificidade, a conduta adotada pela Impugnante tendente a sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples reiteração da conduta.

Foi proferida decisão de primeira instância, julgando a impugnação improcedente e mantendo o crédito tributário lançado. O julgado restou assim ementado:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 28/02/2008, 30/04/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008, 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

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

Pagamentos das comissões, decorrentes da intermediação da venda, realizadas por corretores imobiliários, que se apresentam como representantes da empresa para comercialização de seus produtos, caracterizam rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício, cuja retenção na fonte do imposto de renda devido pelos beneficiários deve ser efetuada pela fonte pagadora, qual seja, a própria sociedade empresária que comercializa a unidade imobiliária. Por sua vez, caso a responsável tributária não cumpra com a sua obrigação, o comando do art. 9º, caput e parágrafo único da Lei nº 10.426, de 2002, dispõe sobre a sanção aplicável em razão do inadimplemento.

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

Na impossibilidade de identificação dos beneficiários dos rendimentos que não tiveram a devida retenção na fonte por parte da fonte pagadora, a apuração do imposto de renda devido adotado como base de cálculo da multa isolada segue a regra estabelecida no art. 674 do RIR/1999.

QUALIFICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. CONDUTA DOLOSA.

Demonstrada a intenção da contribuinte, em ação tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador, na medida que, de maneira consciente, em atos planejados e ordenados, tenta transferir a responsabilidade do pagamento da comissão de vendas para o adquirente da unidade imobiliária, resta caracterizada a conduta dolosa, consubstanciando sonegação que impõe a qualificação da multa isolada lançada.

Pela intimação n. 199/2014 (fls. 1146), seguiu em anexo para ciência cópia do Acórdão da DRJ, informando que ficava o interessado intimado a pagar, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da ciência nos termos da legislação em vigor, os débitos constantes do demonstrativo em anexo, sendo facultado recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) no mesmo prazo.

Segundo o Termo de Ciência por Decurso de Prazo (fls. 1149) emitido em 10 de julho de 2014, “foi dada ciência, ao Contribuinte, dos documentos relacionados abaixo, por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal”, sendo que a data da disponibilização na Caixa Postal foi 24/06/2014, ao passo que a data da ciência por decurso de prazo foi 09/07/2014.

Em 22 de setembro de 2014, foi emitida a Carta-Cobrança Especial n. 613/2014 (fls. 1158 e ss), pela qual o contribuinte foi intimado a efetuar a regularização do débito no prazo de 10 dias a contar do recebimento desta carta de cobrança.

A cópia do aviso de recebimento da intimação da Carta-Cobrança Especial n. 613/2014 está na fl. 1165, sendo que consta como data de recebimento 30 de setembro de 2014.

Em 7 de outubro de 2014, o contribuinte apresentou manifestação (fls. 1168) informando que a Receita Federal cometeu erro material no tocante à carta-cobrança, pois o processo ainda se encontraria em fase de impugnação.

Em comunicação s/nº da Receita Federal (fls. 1217), a manifestação escrita apresentada pelo contribuinte foi analisada, sendo que o auditor fiscal manifestou o entendimento que:

O lançamento fiscal objeto do processo em referência foi impugnado em 9/1/2014. A peça impugnatória foi protocolizada através do processo nº

10166.720145/2014-03. Os processos foram apensados um ao outro e encaminhados à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-SP (DRJ/SPO).

Em 29/5/2014, a 2ª Turma da DRJ/SPO prolatou decisão nos termos do Acórdão nº 16-58.293. Vossa senhoria foi cientificado do acórdão no dia 9/7/2014 da forma como preconiza o artigo 23, III, a, c/c §2º, III, a, do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

Transcorrido o prazo para interpor recurso voluntário sem qualquer manifestação, constituiu-se definitivamente o crédito tributário, consoante estabelece o artigo 42, I, do PAF. Assim, segundo disciplina o artigo 43 da legislação regente, o referido processo se encontra em fase de cobrança amigável.

Esclarecidos esses pontos, reiteram-se os termos da Carta-Cobrança Especial nº 613/2014.

Segundo o Termo de Abertura de Documento (fls. 1218), o contribuinte tomou conhecimento (i) da Intimação de Resultado de Julgamento e (ii) do Acórdão de Impugnação, na data 27/10/2014 11:10h, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações.

Segundo o Termo de Abertura de Documento (fls. 1219), o contribuinte tomou conhecimento da Carta/aviso de cobrança, na data 27/10/2014 11:25h, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações.

Em manifestação constante nas folhas 1222 e seguintes, o contribuinte vem informar que o erro apontado em manifestação anterior já foi devidamente corrigido pelo Termo de Abertura de Documento (fls. 1218), de modo que solicita o cancelamento da Carta-Cobrança Especial nº 613/2014.

Em 13 de novembro de 2014, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1229 e ss) trazendo os seguintes argumentos: (i) preliminar de tempestividade recursal diante do fato de que o contribuinte somente tomou conhecimento do Acórdão da DRJ em 27/10/2014 conforme Termo de Abertura de Documento; (ii) decadência dos créditos tributários relativos ao exercício de 2008, com exceção ao ocorrido em 31/12/2008; (iii) falta de previsão legal para a aplicação da multa isolada; (iv) inexistência do fato gerador (inexistência de pagamento de rendimentos na condição de fonte pagadora às pessoas físicas); (v) falta de comprovação da ocorrência do pagamento de rendimentos; (vi) base de cálculo arbitrada sem indicação do critério adotado pela fiscalização; e (vii) descabimento da aplicação da multa qualificada.

No Despacho de Encaminhamento de 18 de novembro de 2014 (fls. 1274), consta a seguinte análise: “o interessado tomou ciência do acórdão de impugnação no dia 9/7/2014 na forma do artigo 23, III, a, e §2º, III, a, do Decreto nº 70.235/1972. Em 13/11/2014, portanto, fora do prazo legal, interpôs recurso voluntário. Encaminhado para análise”.

Em 19 de abril de 2016, a Recorrente juntou acórdão do CARF (fls. 1283) no qual foi afastada a incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos aos corretores autônomos diante da ausência de tais pagamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Da Questão da Tempestividade

Ainda que de acordo com o Termo de Ciência por Decurso de Prazo (fls. 1149) emitido em 10 de julho de 2014, “foi dada ciência, ao Contribuinte, dos documentos relacionados abaixo, por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal”, sendo que a data da disponibilização na Caixa Postal foi 24/06/2014, ao passo que a data da ciência por decurso de prazo foi 09/07/2014”, verifica-se que em documento da própria Receita Federal do Brasil, isto é, o Termo de Abertura de Documento (fls. 1218), que o contribuinte tomou conhecimento (i) da Intimação de Resultado de Julgamento e (ii) do Acórdão de Impugnação, na data 27/10/2014, às 11:10h, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações.

Cumprе ressaltar, ainda, que houve uma alternância dos meios pelo qual o contribuinte foi intimado, de forma que ao passo que o contribuinte foi intimado eletronicamente da intimação do resultado do julgamento, ele foi intimado postal (com aviso de recebimento) da Carta de Cobrança (fls. 1165). Tal alternância demonstra uma certa incongruência pela Receita Federal, o que pode causar sérios transtornos ao contribuinte. No caso em tela, vale notar que após a intimação da Carta de Cobrança, o contribuinte apresentou manifestação (fls. 1168) informando que a Receita Federal cometeu erro material no tocante à carta-cobrança, pois o processo ainda se encontraria em fase de impugnação.

Ora a mera leitura da referida manifestação demonstra que o contribuinte não estava sabendo que o Acórdão da DRJ já tinha sido julgado.

Ademais, é importante lembrar que o contribuinte já tinha apresentado recurso voluntário em lançamento de contribuição previdenciária relativo aos mesmos fatos, de modo que ele já tinha documentos suficientes para apresentação do recurso voluntário se soubesse que o Acórdão da DRJ já tinha sido julgado. Vale ressaltar que os autos de infração relativos à contribuição previdenciária incidentes sobre os mesmos fatos foram cancelados nos Acórdãos 2301-004-326 e 2301-004-327 desta mesma Turma, de modo que já indicavam que havia uma razoável possibilidade de que o auto de infração discutido no presente processo administrativo também fosse cancelado. Em outras palavras, se o contribuinte tivesse efetivamente conhecimento de que o Acórdão da DRJ já tinha sido julgado, não haveria razão econômica ou moral para que ele não apresentasse ou postergasse a interposição do Recurso Voluntário.

Não resta dúvida de que o contribuinte somente teve o efetivo conhecimento da intimação do resultado do julgamento da DRJ em 27/10/2014, às 11:10h, conforme Termo

de Abertura de Documento (fls. 1218), de modo que tendo em vista que o processo administrativo se funda em princípios como a ampla defesa, o contraditório, assim como a busca pela verdade material, entendo que a tempestividade deve ser considerada neste caso a ser contada a partir de 27/10/2014, ou seja, a data em que efetivamente o contribuinte teve intimação do resultado do julgamento do Acórdão da DRJ.

Diante do exposto, entendo que o recurso é tempestivo, de modo que dele conheço e passo a analisar os argumentos.

Por fim, caso o recurso não seja considerado tempestivo e, conseqüentemente, não seja conhecido, recomendo fortemente que a unidade de origem verifique se não se trata de caso de rever o lançamento de ofício diante dos argumentos trazidos no mérito do Recurso Voluntário e dos julgamentos das situações análogas relativas a contribuição previdenciária nos Acórdãos do CARF 2301-004-326 e 2301-004-327, nas quais os autos de infração foram cancelados.

Da Decadência

O Código Tributário Nacional traz duas diferentes regras decadenciais. A regra decadencial geral está esculpida em seu artigo 173, I, que assim dispõe:

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

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

Assim, o prazo inicial para contagem da decadência se iniciaria a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por sua vez, há uma regra decadencial específica para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e

definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, no tocante aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, há a regra de que se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), cumpre ressaltar que se trata de tributo cujo lançamento é feito por homologação, na medida em que o contribuinte efetua o cálculo do tributo e o recolhe, posteriormente identificando o beneficiário do rendimento na sua Declaração de Imposto de Renda na Fonte (DIRF).

A dúvida da aplicação da regra decadencial do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional deriva da necessidade específica de pagamento parcial do IRRF sobre o pagamento que gerou o IRRF, ou se bastaria que o contribuinte tivesse efetuado qualquer recolhimento de IRRF naquele período, tal qual o IRRF que é recolhido quando dos pagamentos de rendimento do trabalho assalariado.

Vale lembrar qual é o entendimento do pagamento parcial para fins de apuração da decadência no caso de contribuições previdenciárias, que está sedimentado na Súmula CARF n. 99, "in verbis":

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Ainda que o entendimento manifestado na referida Súmula se aplique somente às contribuições previdenciárias, não vejo razão de ser diferente para o caso do IRRF.

Assim, a partir da comprovação de que houve recolhimento de IRRF a qualquer título pelo contribuinte nos meses discutidos nesse processo administrativo, há que se aplicar a regra decadencial do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, de modo que a contagem inicial da decadência se dá a cada mês.

Considerando que os fatos geradores do presente processo administrativo abrangem os períodos de fevereiro de 2008 a dezembro de 2009, e que a ciência do auto de infração ao contribuinte foi dada em 13/12/2013 (fls. 1104), de forma que os fatos geradores ocorridos até novembro de 2008 (inclusive) estão decaídos.

Da Questão da Falta de Previsão Legal para a Aplicação da Multa Isolada

A aplicação da multa isolada no caso de não recolhimento do IRRF pela fonte pagadora tem sua base no artigo 9º da Lei n. 10.426/02, sendo que a redação do referido artigo ao tempo dos fatos geradores analisados no presente processo administrativo é a seguinte:

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)

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.

Dessa forma, o artigo 9º da Lei n. 10.426/02 dispõe que a multa aplicável no caso de não recolhimento é aquela disposta no artigo 44, I, da Lei n. 9.430/96, que assim dispõe:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

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

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

O modo de aplicação de multa isolada foi detalhado no Parecer Normativo Cosit n. 1, de 24 de setembro de 2002, que assim dispõe:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do

contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

(...)

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:

(...)

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

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

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

No caso concreto, alega a Recorrente que a redação vigente do artigo 9º da Lei n. 10.426/02 somente se refere a multa do artigo 44, I, da Lei n. 9.430/96, não alcançando a multa isolada de 50% prevista no artigo 44, II, da Lei n. 9.430/96.

Note-se que ao detalhar a aplicação de multa isolada, o Parecer Normativo Cosit n. 1, de 24 de setembro de 2002 analisou a matéria à luz da redação anterior do artigo 9º da Lei n. 10.426/02, que previa a aplicação das multas dos artigos 44, I e II, da Lei n. 9.430/96.

Dessa forma, ao se analisar a redação vigente do artigo 9º da Lei n. 10.426/02 e se constatar que inexistente menção ao artigo 44, II, da Lei n. 9.430/96, há falta de base legal para aplicação de multa isolada, uma vez que a multa prevista no artigo 44, I, da Lei n. 9.430/96 não é uma multa exigida isoladamente.

Ante o exposto, afasto a aplicação da multa isolada de 75% em função do não recolhimento do IRRF, uma vez que inexistente base legal para tal exigência.

Da Questões da Inexistência do Fato Gerador, da Falta de Comprovação da Ocorrência do Pagamento de Rendimentos e da Base de Cálculo Arbitrada sem Indicação do Critério Adotado pela Fiscalização

O lançamento teve como motivação o entendimento da autoridade fiscal de que a Recorrente pagara indiretamente valores de comissão aos corretores de imóveis.

Ocorre que os fatos que embasaram a referida autuação já foram analisados à luz das contribuições previdenciárias no Acórdão 2301-004.326 desta mesma turma em 12 de fevereiro de 2015, conforme pode ser observado na ementa abaixo:

Acórdão 2301-004.326

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

PAGAMENTO A CORRETORES POR PESSOAS FÍSICAS. DESNECESSIDADE DE INFORMAÇÃO EM GFIP.

O lançamento teve como motivação o entendimento da Autoridade autuante de que a Recorrente pagara indiretamente valores aos corretores de imóveis.

Assim, não ocorrendo os sobreditos pagamentos pela Recorrente nem diretamente e tampouco indiretamente, não se caracterizaram os fatos geradores descritos por aferição indireta no lançamento em comento, não ensejando, por consectário, a obrigatoriedade da contribuinte de informar tais valores em GFIP.

DÚVIDAS SOBRE AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. Em conformidade com o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Vale ser mencionado ainda trecho do voto do Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior no referido Acórdão, que assim dispôs:

De tudo que foi exposto, resta claro, que se os compradores dos imóveis pagaram as comissões, por óbvio, não tendo saído recursos do caixa da empresa para tal finalidade, esta não pode se utilizar desses valores para efetuar lançamentos na sua contabilidade como despesas ou custos e assim obter até mesmo benefícios das reduções na sua declaração de renda sob pena de em o fazendo como quer a Autoridade autuante cometer ilícitos seguramente passíveis de procedentes autuações fiscais .

Se na operação de compra e venda, de pleno acordo ou sob eventual coação, os compradores dos imóveis, com seus recursos próprios que não foram não repassados de alguma forma pela Recorrente, assumiram pagar as comissões dos corretores, por total impossibilidade, não se pode atribuir que a recorrente os tenha efetuados de forma indireta.

O presente lançamento teve como motivação o entendimento da Autoridade autuante de que a Recorrente pagara indiretamente valores ao corretores de imóveis. Assim, não ocorrendo os sobreditos pagamentos pela Recorrente nem diretamente e tampouco indiretamente, não se caracterizaram os fatos geradores descritos por aferição indireta no lançamento em comento, não ensejando, por consectário, a obrigatoriedade da contribuinte de informar tais valores em GFIP.

Não deve ser dado tratamento diferente no presente processo. Assim, diante da falta de pagamento de comissão aos corretores de imóveis pela Recorrente, há uma ausência de fato gerador (pagamento), de modo que não há que se falar em incidência do IRRF.

Ademais, considerando que não ocorreram pagamentos da Recorrente aos corretores de imóveis, não há uma clareza de qual foi o critério adotado pela autoridade fiscal para fins de determinação do montante que seria atribuível a título de comissões pagas aos corretores de imóveis.

Por fim, cumpre salientar que em conformidade com o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Diante do exposto, ante a ausência de ocorrência do fato gerador do IRRF, não há sequer em se falar no lançamento da multa isolada, de modo que todo o auto de infração deve ser afastado.

Da Questão da Multa Qualificada

Na hipótese em que o crédito tributário seja mantido, se faz fundamental a análise de qualificação ou não da multa isolada.

A qualificação da multa está prevista no §1º do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, conforme pode ser observado abaixo:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição

social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Vale ressaltar que a qualificação da multa deverá acontecer nos casos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64, isto é, quando houver sonegação, fraude ou conluio.

No caso em tela, não há que se falar na prática de sonegação, fraude ou conluio pelo contribuinte, de modo que afasto a qualificação da multa.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro João Maurício Vital - Redator designado.

Peço vênia para discordar do relator da questão atinente à tempestividade do recurso voluntário.

O art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, disciplina a regra para a intimação do sujeito passivo, que pode ser pessoal (inc. I), por via postal ou telegráfica (inc. II) ou por meio eletrônico (inc. III), sem qualquer benefício de ordem, cabendo à Administração Tributária eleger o meio mais conveniente e oportuno, no exercício da discricionariedade dada pela lei. A intimação pode, ainda, ser feita ou por edital (§ 1º do art. 23), se impropícios os outros meios.

Foi a Medida Provisória nº 232, de 30 de dezembro de 2004, que deu nova redação ao inc. III daquele artigo, passando a prever a intimação pela via eletrônica. A Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, fez incluir naquele inciso a alínea *a*, de modo que a regra processual, ao tempo da intimação destes autos, era a que hoje vigora, ou seja, a intimação pode se dar por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante envio ao domicílio tributário do contribuinte. A Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, alterou a regra para considerar feita a intimação eletrônica: 1) quinze dias após a disponibilização no endereço eletrônico do contribuinte ou 2) quando a correspondência for acessada, o que ocorrer primeiro.

O domicílio tributário, como bem assevera o art. 127 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), é, preferencialmente, o que o sujeito passivo tenha elegido. O Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que o domicílio tributário é o endereço eletrônico atribuído, pela Administração Tributária, ao contribuinte e somente pode ser implantado com o expresse consentimento do sujeito passivo, que deverá observar as

normas e condições de utilização definidas pela Administração Tributária. Em outras palavras, cabe ao sujeito passivo eleger o seu domicílio tributário eletrônico que, então, passa a ser uma alternativa para que seja intimado, sem prejuízo dos outros modais.

Não há dúvidas quanto à opção do sujeito passivo pelo domicílio tributário eletrônico, tampouco se contesta que, como bem descreveu o relator, a intimação foi disponibilizada na caixa postal eletrônica do contribuinte no dia 24/09/2014 (e-fl. 1149) e que o documento foi acessado no dia 27/10/2014 (e-fl. 1218). Ora, pela norma vigente, a intimação terá ocorrido quinze dias a partir de 24/09/2014, consumando-se, pois, em 09/10/2014, já que esta data é anterior à abertura do documento; por conseguinte, a data limite para apresentação tempestiva do recurso voluntário foi 10/11/2014. O apelo foi impetrado em 13/11/2014 (e-fl. 1229), já a destempo, pois.

Registre-se que a ciência da intimação, para efeitos jurídicos, não guarda relação necessária com o processo de comunicação, que ocorre apenas quando a mensagem transmitida pelo emissor é recebida e compreendida pelo receptor. No Direito Processual, não se exige, em geral (com exceção de alguns atos solenes), que a mensagem seja lida pelo destinatário e muito menos que ele a compreenda. Basta, para os fins do Direito, que se comprove a entrega do documento que encerra a mensagem.

No Direito Tributário também é assim. Na intimação pessoal ou na postal o termo *a quo* é sempre a data da entrega do documento, independentemente de quando ele será efetivamente lido pelo contribuinte, na intimação eletrônica vigora o mesmo princípio, ou seja, o termo *a quo* independe da efetiva leitura da mensagem. Admitir que a ciência da intimação eletrônica apenas ocorre quando a mensagem tenha sido, de fato, lida pelo destinatário seria equivalente a afirmar que uma intimação postal somente ocorreria no momento em que o envelope é aberto e a correspondência é lida pelo contribuinte, por exemplo. Ademais, traria uma situação absurda na qual bastaria que o contribuinte jamais abrisse a mensagem para que, assim, não fosse considerado intimado a cumprir uma exigência fiscal.

O fato de o recorrente ter apresentado correspondência (e-fl. 1158), dirigida à Administração Tributária, de cujo teor se presume desconhecimento do julgamento de primeira instância não elide a regra processual.

Voto, pois, por NÃO CONHECER do recurso voluntário por intempestivo.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital