



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

**Processo n°** 10166.728055/2011-18  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.505 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de abril de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** M. GARZON EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

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

Independentemente do fato do cliente pagar a comissão diretamente ao corretor de imóveis, comprovando-se a existência de vínculo de trabalho deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas obrigações tributárias decorrentes do serviço prestado.

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

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

REGISTROS CONTÁBEIS TÍPICOS DE PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS. FALTA DE ESCLARECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

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

DOCUMENTAÇÃO QUE NÃO APRESENTA DADOS SUFICIENTES PARA VERIFICAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL. POSSIBILIDADE

**DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES MEDIANTE ARBITRAMENTO.**

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

**MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO E OCORRÊNCIA DE DECLARAÇÃO INCORRETA OU OMISSA EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. COMPARAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA. DISPOSITIVO APLICÁVEL.**

Havendo lançamento de ofício e ocorrendo simultaneamente declaração de fatos geradores na GFIP com erros ou omissões, a multa aplicada com base na legislação revogada deve ser comparada com aquela prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, para definição da norma mais benéfica.

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

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

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

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

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS EM TERCEIROS PARA ESCLARECER FATOS RELACIONADOS À AÇÃO FISCAL. FALTA DE INTIMAÇÃO DA EMPRESA AUTUADA. VALIDADE DAS PROVAS.**

São válidas as provas produzidas em sede de diligências fiscais realizadas em terceiros, que tenham alguma relação com o fato gerador dos tributos lançados, independentemente de ciência prévia da empresa autuada, desde de que o fisco, no relatório fiscal, esclareça a origem das referidas provas.

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

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

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

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. CONTAGEM A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO.**

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

**PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR**

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância; II) Pelo voto de qualidade, declarar decadentes as contribuições lançadas para as competências 01 a 11/2006, para os levantamentos DA e ST, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que declaravam a decadência até 11/2006 para todos os levantamentos; e III) Pelo voto de qualidade, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para determinar a redução da multa de 150% para 75% para os levantamentos DA2 e HO2, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial para excluir do lançamento os levantamentos corretores e diretor administrativo e, ainda, afastar integralmente a multa qualificada.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo – Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 03-49.569 de lavra da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Brasília (DF), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada para desconstituir os seguintes Autos de Infração – AI:

a) AI n. 37.221.689-7: contribuições patronais para a Seguridade Social, incidentes sobre remunerações pagas a corretores e consultores imobiliários e demais pessoas físicas prestadores de serviço sem vínculo de emprego;

b) AI n. 37.221.706-0: contribuições dos contribuintes individuais não arrecadadas pela empresa, incidentes sobre remunerações mencionadas na alínea anterior;

c) AI n. 37.221.707-9: aplicação de multa por falta de declaração na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP de parcelas cujas contribuições correspondentes foram apuradas nas lavraturas acima indicadas.

### Fatos geradores

Os fatos geradores tratados nas lavraturas acima dizem respeito a três situações distintas, conforme se segue.

#### a) pagamentos efetuados a corretores e consultores imobiliários

O fisco afirma que, com base na documentação apresentada pela empresa fiscalizada e em diligências realizadas junto a empresas construtoras/incorporadoras, bem como junto a compradores de imóveis, cujas transações imobiliárias foram intermediados pela autuada, concluiu que esta tomava serviços remunerados de corretores/consultores sem a devida informação na GFIP e o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias.

Afirma-se que, em razão da empresa insistir que a comissão dos corretores/consultores era paga diretamente pelos compradores dos imóveis, além de não apresentar a documentação solicitada no decorrer da ação fiscal, as bases de cálculo relativas a esses fatos geradores foram aferidas indiretamente com base nos dados constantes na Declaração de Informações sobre as Atividades Imobiliárias – DIMOB, apresentadas pela autuada à RFB.

Informa-se ainda que para o cálculo da contribuição do segurado não foi observado o limite máximo do salário-de-contribuição, em razão da autuada não haver apresentado a relação dos contribuintes individuais com as respectivas remunerações.

#### b) pagamento de remuneração ao Diretor Administrativo

De acordo com o relatório fiscal, o Sr. Marcos Augusto Falci Garzon apresentou-se como Diretor Administrativo da empresa, tendo, inclusive, assinado os termos de

intimação, todavia, a Autoridade Lançadora, ao apreciar a documentação apresentada pelo sujeito passivo, constatou que a referida pessoa física não faz parte do quadro societário e não há registro de qualquer remuneração para o citado Diretor.

Intimada a esclarecer a situação, a empresa confirmou tratar-se de Diretor Administrativo, mas não disponibilizou qualquer documento que pudesse comprovar o exercício do cargo, tampouco o pagamento de remuneração.

Diante desse quadro, o fisco aferiu indiretamente a remuneração deste segurado tomando como base remuneração de cargo equivalente em empresa do mesmo porte e segmento econômico que a autuada.

### **c) pagamento de honorários jurídicos e remuneração de demais prestadores de serviço sem vínculo de emprego**

Nesse grupo consta os honorários jurídicos e contábeis correspondentes aos valores pagos pelos serviços prestados pelo Sr. Francisco Barbosa de Moraes.

Os demais pagamentos a pessoas físicas foram identificados em várias contas contábeis detalhadas no relatório fiscal. Acerca desses desembolsos, o fisco solicitou da autuada a apresentação de contratos de prestação de serviços, a identificação dos prestadores e a individualização das remunerações.

A empresa em resposta a intimação afirmou, em síntese, que se relaciona com os prestadores de serviço de maneira informal.

Para fixação da base de cálculo foram adotados os valores constantes na contabilidade, haja vista que os lançamentos continham os nomes das pessoas físicas e os valores pagos.

A multa, ressalta-se no relatório fiscal, foi imposta levando-se em consideração as alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/2009, optando-se pelo valor mais favorável ao sujeito passivo, quando se comparou a multa aplicada com base na legislação vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores e aquela calculada com esteio na norma atual.

Para as contribuições lançadas na competência 12/2008 foi aplicada a multa qualificada de 150%, em razão do fisco haver entendido que o sujeito passivo atuou no sentido de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores por parte da Autoridade Fazendária.

Apresentada a impugnação, a DRJ julgou-a parcialmente procedente, reduzindo a alíquota da contribuição do segurado de 20% para 11%.

Inconformada, a empresa interpôs recurso, no qual, em síntese, alegou que:

a) a contagem do prazo decadencial está equivocada, posto que na aplicação do art. 173, I, o primeiro dia do exercício seguinte se refere ao mês seguinte a ocorrência do fato gerador e não ao ano posterior, uma vez que as contribuições são apuradas mensalmente;

b) a tese da existência de fraude a justificar a contagem do prazo decadencial diferenciada não se sustenta conforme será demonstrado nas alegações de mérito;

c) as provas juntadas são inválidas, posto que a recorrente não foi intimada de diligências efetuadas junto a terceiros;

d) formalmente o AI é nulo, posto que para as contribuições sociais o instrumento de formalização do lançamento relativo à obrigação principal é a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD;

e) os corretores não prestaram serviços à recorrente, pelo contrário, são remunerados diretamente pelos clientes que se propõem a adquirir os imóveis;

f) a empresa não precisa do serviço dos corretores para funcionar, mas são esses que necessitam da intermediação imobiliária para receberem as comissões;

g) não ocorreu para empresa o fato gerador que é a prestação de serviço remunerado, uma vez que o serviço é prestado pelo corretor aos clientes, sendo esses os reais beneficiários da atuação daqueles;

h) o fisco não se ateve a realidade do mercado imobiliário no Distrito Federal, onde pessoas buscam intermediar a venda de imóveis a qualquer custo e a recorrente atua apenas o intuito de disciplinar a atividade;

j) faltando algum dos elementos previstos na norma tributária, não pode o fisco efetuar o lançamento, sob pena de afrontar o princípio da legalidade;

i) apresenta julgados em que se afasta o vínculo empregatício entre os corretores e a empresa imobiliária;

j) não cabe a aferição indireta da base de cálculo, uma vez inexistiu a recusa de apresentar comprovantes de pagamento de comissões aos corretores, posto que essas foram repassadas diretamente pelos clientes;

k) os valores adotados como base de cálculo são equivocados, posto que o fisco considerou como remuneração dos corretores a parte que cabe à imobiliária, a qual consta na sua contabilidade, esquecendo que a parte dos corretores já houvera sido paga pelos clientes;

l) além de que os valores constantes na conta contábil 3101050001 abriga não apenas as comissões, mas outros serviços prestados pela recorrente;

m) a tributação do Diretor Administrativo não encontra amparo na realidade prática, posto que o Sr. Marcos Augusto Falci Garzon exerce suas funções na organização familiar mais por interesse pessoal do que por motivação econômica;

n) a cobrança da contribuição sobre a remuneração do citado Diretor não pode retroagir a cinco anos sem que o fisco tenha prova da prestação de serviço no período, além de que o fisco não apresentou qualquer documento comprovando que a base de cálculo aferida corresponde à remuneração de mercado;

o) houve erro na fixação da multa, uma vez que deveria ser aplicada a legislação mais benéfica, limitando o seu valor a 20% da contribuição não recolhida, jamais se comparando com a multa de ofício de 75%;

p) no AI relativo à falta de declaração dos fatos geradores a multa mais benéfica é aquela do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991;

q) também se deixou de observar o teto para aplicação da multa, nos termos do § 4. do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991;

r) a multa deveria ser tomada de forma global e não por competência;

s) o acórdão recorrido não enfrentou o tópico da defesa em que se demonstra que os pagamentos de honorários contábeis e jurídicos foram pagos à empresa SOCONTECA, que os advogados eram contratados apenas para demandas isoladas e que não houve comprovação de liame entre a empresa e os demais prestadores de serviço;

t) a omissão em questão torna o acórdão da DRJ nulo em razão da supressão de instância;

Ao final pede a anulação do acórdão da DRJ em razão das contradições e omissões presentes na referida decisão.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### Nulidade da decisão de recorrida

Postula o sujeito passivo o reconhecimento da nulidade da decisão de primeira instância, em razão de supostas contradições e omissões.

Suscita a contradição pelo fato da DRJ admitir que os pagamentos das comissões aos corretores foi feito pelos clientes e ao mesmo tempo concluir que o responsável pelos tributos é a imobiliária.

Não acato essa tese. Na verdade, o órgão *a quo*, assim como esse julgador, partiu do pressuposto de que os pagamentos das comissões feitas diretamente ao corretor representa uma estratégia encontrada para livrar a recorrente do pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações decorrentes dos serviços prestados à autuada pelos corretores.

Assim, o órgão de primeira instância concluiu pela ocorrência do fato gerador e imputou a responsabilidade pelo pagamento do tributo à imobiliária, que de fato é a tomadora de serviço dos corretores. Portanto, inexistente a contradição apontada.

Quanto à omissão, assevera a recorrente que a DRJ deixou de se pronunciar sobre o argumento de que os pagamentos por honorários contábeis e jurídicos foram efetuados à empresa SOCONTECA, bem como sobre a inexistência de contratos com advogados.

Essa omissão inexistiu. Veja-se o que disse o Relator do voto condutor do acórdão da DRJ:

*“Quanto à alegação de que os honorários contábeis e jurídicos foram pagos a pessoa jurídica, a fiscalização só considerou no levantamento os valores pagos a pessoas físicas (Francisco Barbosa de Moraes) lançados na contabilidade na conta 4201010019, no ano-base de 2008, conforme planilhas fls. 544 a 547.”*

Assim, a decisão recorrida traz tópico específico sobre a tese do pagamento de honorários a pessoa jurídica, a qual não se sustenta diante dos elementos constantes nos autos.

Quanto à alegada inexistência de contratos com os advogados é questão acessória, posto que não tem o condão de afastar a tributação. Se o sujeito passivo tivesse trazido alguma prova de que os valores constantes na contabilidade não se referiam a fato

gerador de contribuição, caberia a alegação de omissão da DRJ, mas a simples falta de menção ao esclarecimento da inexistência de contratos com prestadores de serviço, não pode ser tomada como causa de supressão de instância que pudesse levar a nulidade da decisão recorrida.

A nulidade por falta de enfrentamento de todos os argumentos veiculados na defesa é tese que não tem merecido acolhimento nessa Turma de Julgamento.

É que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou apreciar, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu no caso presente.

Nesse sentido:

*“O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas.*

*Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.*

*É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.*

*Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.*

*Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: ‘Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.’ (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).”*

Ou ainda:

*“o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados” (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).*

Portanto, descabe a alegação de nulidade pelo fato do órgão recorrido supostamente não ter enfrentado todas as alegações apresentadas pelo sujeito passivo na sua defesa.

### **Invalidade das provas**

Pede o sujeito passivo que sejam declaradas inválidas as provas coletadas pelo fisco mediante diligências fiscais efetuadas em construtoras e compradores de imóveis que

realizaram operações imobiliárias com a recorrente, posto que não foi intimada destes procedimentos.

Sobre essa questão deve-se ter em conta que no decorrer da ação fiscal não há contraditório. Os agentes do fisco dão ciência de que a empresa está sob ação fiscal através da entrega do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, promovem a intimação para apresentação da documentação necessária ao desenvolvimento dos trabalhos, fazem as diligências que entendem pertinentes, efetuam as lavraturas (se cabíveis), e, por fim, comunicam ao sujeito passivo o resultado da fiscalização.

Essa seqüência de atos é que deve ser observada, sob pena de nulidade do lançamento. Na espécie, não vislumbrei qualquer vício relativo ao procedimento narrado que pudesse macular o resultado da ação fiscal.

A oportunidade disponibilizada ao contribuinte para demonstrar seu inconformismo ocorre durante o contencioso fiscal. Neste momento é possível apresentar todas as razões e provas que possam afastar ou modificar o lançamento fiscal. Assim, em relação ao trabalho de investigação do auditor fiscal não há o que se falar na obrigatoriedade de manter o contribuinte ciente de todos os passos seguidos pelo agente do Fisco, no entanto, quando da conclusão da fiscalização, o contribuinte deve ser municiado de todos os elementos que lhes sejam úteis a exercer o seu direito de defesa, sob pena de nulidade dos lançamentos porventura lavrados.

Nessa linha de pensamento, vale repisar que a ação fiscal é um procedimento inquisitório, de investigação, durante o qual não há obrigatoriedade de ciência do contribuinte em relação ao modo de proceder da Auditoria. Isso porque o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa só é de observância obrigatória na fase litigiosa do processo, que tem início apenas com a impugnação ao lançamento.

Nesse sentido, mesmo para as diligências realizadas pelo Fisco junto a terceiros pessoas físicas e jurídicas, não havia obrigatoriedade de se cientificar previamente o sujeito passivo de tais providências, sendo, todavia, obrigatória a menção no relatório fiscal dos elementos coletados nas diligências efetuadas que tiveram influência nas conclusões da Auditoria quanto à existência de obrigação tributária não adimplida.

Uma leitura do relato do fisco me deixa à vontade para afirmar com convicção que foram apresentadas à contribuinte todas as fases do procedimento fiscal, bem como, as evidências que foram tomadas como base para se concluir sobre a necessidade de efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias.

A decisão de primeira instância deixou bem claro que o fisco juntou ao processo todas as intimações, respostas e documentos das pessoas e empresas que foram diligenciadas, sendo descabido o inconformismo da recorrente.

### **Da inadequação do instrumento de constituição do crédito**

Alega a recorrente que o AI seria nulo, por não ser instrumento hábil a constituir crédito tributário decorrente do inadimplemento da obrigação principal.

Sobre essa questão há de se ter em conta que, quando da ciência do AI pelo sujeito passivo, em 27/12/2011, já eram aplicadas às contribuições sociais às disposições

procedimentais e processuais do Decreto n.º 70.235/1972. Tal situação decorreu da fusão das Secretarias da Receita Federal e da Receita Previdenciária na atual Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

A alteração legislativa que criou a nova estrutura da Administração Tributária da União foi a Lei n.º 11.457, de 16/03/2007. Esta determinou em seu art. 25 que, a partir de abril de 2008, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de exigência das contribuições previdenciárias passariam a ser regidos pelo Decreto n.º 70.235/1972. Eis o dispositivo:

*Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto n 70.235, de 6 de março de 1972:*

*I- a partir da data fixada no § 1.º art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2.º e 3.º desta Lei;*

O referido Decreto, por sua vez, determina:

*Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, vigente na data da lavratura)*

Nos termos do dispositivo acima a exigência do crédito tributário pode ser perfeitamente formalizado por auto de infração, não havendo atualmente, em relação às contribuições previdenciárias, a utilização de Auto de Infração apenas para aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, podendo-se lançar mão do mesmo para exigência das contribuições não adimplidas.

Para elucidação desse ponto do recurso, deve-se observar que o Decreto n.º 70.235/1972, trata o Auto de Infração como documento a ser emitido pelo servidor competente, que no caso das contribuições sociais é o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em ação fiscal desenvolvida junto ao sujeito passivo. É o que indica a leitura do art. 10:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Já a Notificação de Lançamento diz respeito à formalização de crédito efetuada pela Administração Tributária, em face da constatação de infração à legislação tributária decorrentes da análise das informações apresentadas pelo sujeito passivo (contribuinte) e/ou da análise das informações constantes das bases de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Tal documento pode inclusive ser emitido eletronicamente. É o que se pode ver da redação do art. 11 do Decreto n.º 70.235/1972:

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.*

Assim, a utilização de Auto de Infração para constituição de crédito decorrente de contribuições não recolhidas encontra amparo na legislação atualmente em vigor, não devendo ser acatada a tese de nulidade do lançamento, em razão da utilização do AI para exigência das contribuições sob questão.

### **Dos fatos geradores relativos aos corretores/consultores imobiliários**

De acordo com o fisco, a autuada era contratada por construtoras/incorporadoras para efetuar as vendas de imóveis, geralmente na planta, e se utilizava de corretores para concretizar as operações de venda com os clientes.

A prestação de serviço na venda das unidades imobiliárias foi considerada pelo fisco fato gerador de contribuições previdenciárias, pressupondo-se que os corretores prestavam serviço à imobiliária autuada e eram remunerados mediante pagamento de comissões.

A empresa, para se livrar tributação, advoga que o serviço prestado pelos corretores tinha como destinatários os compradores dos imóveis, que eram responsáveis pelo pagamento das comissões diretamente aos profissionais, inexistindo, portanto, vínculo entre a imobiliária e os corretores.

No intuito de esclarecer essa questão, o fisco diligenciou junto às empresas construtoras/incorporadoras e clientes que transacionaram com a autuada e obteve a informação de que os corretores atuavam em nome da imobiliária, conforme se extrai de excerto do relatório fiscal:

*“Com base nos documentos entregues e nos esclarecimentos prestados pelos compradores de imóveis destaca-se a afirmação de que os corretores responsáveis pelas vendas identificaram-se como representantes da M. Garzon Empreendimentos Imobiliários Ltda e*

*que todas as propostas de compra com recibos de sinal e o recibo de pagamento de comissão têm o timbre e os dados cadastrais desta empresa e são assinadas pelo proponente comprador e pelo corretor autônomo responsável pela venda. Chama ainda a atenção da fiscalização o item 2 das CONSIDERAÇÕES GERAIS das propostas de compra que diz: 'Pelo presente instrumento o proponente retro qualificado promove comprar o(s) objeto(s) deste, obrigando-se a comparecer à sede da M. Garzon Empreendimentos Imobiliários Ltda, para assinar o instrumento particular de promessa de compra e venda de unidade imobiliária no prazo de 15 dias contados desta data sob pena de não o fazendo, ficar caracterizado o arrependimento e a perda do sinal pago (Lei de Arras – Código Civil Brasileiro – art. 417 a 420)'. Cumpre também ressaltar que a venda do apto 1202 do Res. Itália foi feita pelo Edson, CPF 832.415.661-53 e CRECI/DF n. 6958, que na realidade pertence a da M. Garzon Empreendimentos Imobiliários Ltda”.*

Continuando, o fisco apresenta narrativa dos dados coletados nas diligências efetuadas nas contratantes da autuada:

*“Já as construtoras/incorporadoras diligenciadas afirmaram que foram comercializadas por esta empresa imóveis ou frações de terreno vinculadas a unidades autônomas de responsabilidade de cada empresa contratante, em geral, imóveis na planta (lançamentos), apresentando documentos comprobatórios dos serviços de intermediação prestados pela imobiliária em apreço (ANEXO IV). Também as informações fornecidas pelas construtoras/incorporadoras diligenciadas constam nas DIMOBs (Declarações de Informações sobre as Atividades Imobiliárias) apresentadas pela autuada a unidade do Fisco Federal jurisdicionante do domicílio tributário do contribuinte fiscalizado”.*

Diante desses dados, concluiu o fisco:

*“Então, os documentos apresentados e os esclarecimentos prestados pelos compradores e pelas construtoras/incorporadoras diligenciadas reforçam ainda mais o entendimento da fiscalização de que a empresa sob ação fiscal é a responsável pela contratação dos corretores autônomos para a comercialização de imóveis ou unidades autônomas pertencentes a diversas construtoras/incorporadoras. Sendo assim, a imobiliária é remunerada pelos serviços prestados com a venda de imóveis (conta 3101050001) e para executar tais serviços necessita da participação obrigatória do corretor de imóvel pessoa física, conforme legislação específica (Lei n. 6.530/78), portanto, por imposição legal é a responsável pelo pagamento da comissão de venda aos corretores autônomos que lhe prestam serviços. No entanto, na prática, a autuada tenta dissimular a realidade ao transferir essa obrigação para o adquirente do imóvel no ato da assinatura da proposta de compra e venda com recibo de sinal. O adquirente, ao pagar a comissão diretamente ao corretor autônomo, o faz sem qualquer objeção ao processo de venda que lhe é imposto pelo corretor, representante da empresa imobiliária”.*

Coletadas essas informações nos autos, já é possível expor o meu entendimento sobre a celeuma.

Para mim, o principal argumento utilizado pela recorrente, de que os serviços eram destinados unicamente aos clientes, é a repetição de uma estratégia utilizada no afã de se livrar do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os serviços que lhes foram prestados pelos corretores.

Não há como esconder que as construtoras/incorporadoras efetuavam contrato com a imobiliária para venda dos imóveis e esta o fazia mediante o trabalho de captação de clientes realizado pelos corretores. Sendo que estes atuavam como representantes da autuada, por vezes até se utilizando do CRECI da própria imobiliária, conforme demonstrado nos autos.

As informações coletadas em sede de diligências fiscais realizadas juntos às construtoras/incorporadoras e aos clientes não deixam dúvida de que o pagamento da comissão efetuado pelos clientes diretamente aos corretores representava apenas uma forma de tentar esconder do fisco a ocorrência do fato gerador.

Consigo fazer uma analogia deste caso com os representantes comerciais autônomos que vendem produtos para determinada empresa mediante o pagamento de comissão. Pergunto: se a comissão for paga aos representantes diretamente pelo comprador, esse fato afastará o vínculo de prestação de serviço entre este e a empresa que representa? É evidente que não.

Foge à razoabilidade o argumento de que era a corretora que captava os clientes e os direcionava para corretores com os quais não mantinham qualquer vínculo. Não consigo enxergar que transações imobiliárias possam ser efetuadas mediante pessoas que sequer tinham contrato escrito com a imobiliária.

Também não se sustenta a afirmação de que uma empresa imobiliária possa manter-se no mercado sem o concurso de corretores, profissionais cuja participação na intermediação de compra, venda, permuta e locação de imóveis é obrigatória, conforme previsto na Lei n. 6.530/1978 e no Decreto n. 81.871/1978.

Assim, resta claro que o fato gerador da contribuição previdenciária, consistente na prestação de serviço remunerado por pessoa física sem vínculo de emprego, configurou-se, posto que fartamente demonstrado que os corretores prestaram à autuada o serviço de intermediação na venda de imóveis mediante o pagamento de comissão.

O artifício de firmar com os compradores dos imóveis acerto para pagamento das comissões diretamente aos corretores não tem o condão de afastar a responsabilidade da autuada, nos termos do art. 123 do CTN, segundo o qual, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para afastar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária.

Embora o pagamento tenha sido efetuado pelo comprador, a prestação de serviço de intermediação na venda dos imóveis foi feita no interesse da imobiliária, posto que essa é a sua principal atividade. Sem esquecer que os profissionais atuaram em nome da empresa recorrente.

A jurisprudência colacionada pela recorrente diz respeito à impossibilidade de caracterização de corretores como empregados da imobiliária. Ocorre que no presente lançamento não houve a caracterização de vínculo empregatício, posto que os corretores foram

tratados como trabalhadores autônomos. Assim, as decisões invocadas tratam de tema diverso daquele presente no processo sob julgamento.

Já que falei em jurisprudência, devo trazer a colação precedente apresentado pelo Conselheiro Elias Freire, que com muita propriedade trouxe à baila entendimento sumulado do STJ em situação similar a que é posta à apreciação:

*Súmula n. 458: A contribuição previdenciária incide sobre a comissão paga ao corretor de seguros.*

Esse entendimento consagra a tese defendida no julgamento do AgRg no Ag 1186813 (2009/0086350-9 - 02/02/2010), no qual o relator Ministro Benedito Gonçalves, assim argumentou:

*“De fato, muito embora a pessoa física também seja beneficiada pela atuação do corretor, não há como negar a prestação de efetivos serviços à seguradora, uma vez que o preenchimento de propostas/formulários, a realização de simulações, o cálculo dos prêmios, entre outras atividades, seguem critérios estabelecidos exclusivamente pelas companhias.*

*A propósito, é notório que os corretores participam de treinamentos institucionais promovidos pelas empresas, com vistas a incrementar argumentos de vendas e a atrair o maior número de consumidores para o mercado.*

*Recebem, inclusive, premiações pelos resultados positivos de seu trabalho. Logo, não há como deixar de reconhecer que as seguradoras utilizam a prestação de serviço (intermediação) dos corretores, e dela diretamente se beneficiam, para conseguirem os seus objetivos sociais. As regras de experiência afastam o argumento das seguradoras de que os corretores atuam por conta e ordem dos segurados. Antes, ao contrário: os segurados não possuem qualquer controle ou ingerência sobre a retribuição devida aos corretores de seguros. Apenas lhes é informado o montante do prêmio a ser pago pelo eventual negócio jurídico a ser celebrado.”*

Esse entendimento nos deixa, sem dúvida, mais confortáveis para encaminhar pela procedência desse levantamento.

### **Dos fatos geradores relativos aos serviços prestados pelo Diretor Administrativo**

De acordo com o fisco a própria empresa esclareceu que o Sr. Marcos Augusto Falei Garzon apresentou-se com Diretor Administrativo, tendo inclusive assinado os termos de intimação. Vê-se que a autuada reconheceu que essa pessoa é de fato seu Diretor.

Todavia, a recorrente alega que o referido Senhor não recebe remuneração pelo trabalho, haja vista ter interesse pessoal no sucesso da empresa familiar.

Não devo acatar a tese da empresa, posto que o exercício de cargo de Diretoria pressupõe considerável dedicação de quem o ocupa, sendo pouco crível que esse trabalho seja prestado voluntariamente, ainda mais quando a pessoa sob referência não é contemplada por distribuição de lucros, uma vez que não participa do quadro societário da empresa.

Portanto, tendo havido a prestação de serviço, posto que própria recorrente afirma que o Sr. Marcos Augusto atua como Diretor Administrativo, é inegável a ocorrência do fato gerador de contribuições.

É razoável o enquadramento do segurado como contribuinte individual, uma vez que a empresa não forneceu qualquer documento concernente ao vínculo entre a empresa e a pessoa física em questão, ficando o fisco impossibilitado de caracterizá-lo como segurado empregado, diante da falta de subsídios para vislumbrar os requisitos necessários à configuração do liame empregatício.

### **Dos fatos geradores relativos aos pagamentos efetuados a pessoas físicas sem vínculo de emprego**

A ocorrência desses fatos geradores foi verificada mediante análise da contabilidade. Ali se encontrou na conta n. 4201010019 pagamentos de honorários jurídicos e contábeis ao Sr. Francisco Barbosa de Moraes, no ano-base de 2008.

Diante dessa evidência, não há como se acatar o argumento da empresa de que esses valores foram pagos à empresa SOCONTECA, posto que não há nos autos nenhum elemento que socorra esta tese.

A alegação de que o próprio Auditor Fiscal participou de reuniões nas quais se fez presente a citada empresa não tem o condão de alterar o lançamento, posto que os fatos geradores, lógico, são de período anterior à fiscalização. Portanto, mesmo que tenham ocorrido as reuniões durante a ação fiscal com participação da SOCONTECA, esse fato é irrelevante na análise de fatos geradores ocorridos no passado.

Ao se deparar com lançamentos contábeis em centros de custos que normalmente abrigam pagamentos a pessoas físicas, tais como “brindes ou bonificação”; “fretes e carretos”; “serviços de terceiros PF” e “serviços prestados”, o fisco intimou à empresa a prestar esclarecimentos e apresentar documentos relativos aos registros, tendo obtido a seguinte resposta:

- “• a contabilidade está envidando esforços para tentar obter eventuais acertos contratuais específicos;*
- diz que nossa empresa não é construtora, daí o fato de não termos nenhum contrato expresso com empresas específicas de fretes e carretos;*
- a empresa responsável pela nossa contabilidade, há doze anos, é a SOCONTECA, com quem não temos nenhum contrato expresso, mas um acordo tácito;*
- no mesmo sentido, os advogados que trabalham nos diferentes casos existentes seguem o mesmo procedimento comum: atuam em cada caso, não tem um contrato específico, recebendo os honorários conforme a solução da ação;*
- todos os funcionários que trabalham em nossa empresa têm carteira assinada, impedindo outras informações sobre pessoas físicas; sendo que as pessoas jurídicas que prestam serviços a nossa*

*empresa apresentam as notas fiscais correspondentes, não temos contratos assinados;*

*• quanto ao pró-labore, apenas o sócio Marcos Fabrício Moraes Garzon recebe no valor do salário mínimo.”*

Como se pode ver a empresa limitou-se a afirmar que não possui contrato escrito com nenhum prestador de serviço e não apresentou qualquer documento que pudesse comprovar que os valores registrados na contabilidade não se referiam a pagamentos a pessoas físicas.

Nem mesmo da relação com a empresa SOCONTECA, que prestaria serviços à recorrente há doze anos, foi apresentado algum elemento que pudesse alterar o destino da lide.

Vejo que agiu com acerto o fisco quando tributou tais parcelas como remuneração a contribuinte individual.

### **Aferição indireta da base de cálculo**

Passo agora a análise da alegação relativa ao descabimento da aplicação do método aferição indireta para obtenção de bases de cálculo utilizadas na presente apuração.

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148<sup>1</sup>, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. Também a legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão dos §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991<sup>2</sup>, os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

Nessa análise não se pode perder de vista que o procedimento de aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, excepcional, incomum, por isso, a lei condicionou a sua aplicação à presença de anormalidade. Tal procedimento deve se pautar pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Dessa forma, o fisco precisa apresentar relação lógica

<sup>1</sup> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

<sup>2</sup> Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

entre os fatos e as conclusões e se acautelar, para não se enveredar no excesso de exação fiscal por arbítrio e abuso de discricionariedade.

Somente é admissível o citado procedimento quando o fisco se vê diante de situação intransponível, ou seja, não tenha como se valer de outros meios para recompor o momento da ocorrência do fato gerador e obter os dados necessários ao cálculo do valor correspondente ao crédito tributário.

Na situação sob enfoque, verifico que fisco solicitou a documentação relativa aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais, não tendo a empresa disponibilizado todos os elementos.

Ora, o mister da fiscalização é apurar a ocorrência dos fatos geradores e calcular o tributo devido. No caso sob análise, os autos demonstram que foram prestados à autuada serviços de intermediação na venda de imóveis, serviços administrativos, contábeis e jurídicos e outros registrados na contabilidade, sem que a empresa apresentasse os documentos e esclarecimentos necessários à quantificação do salário-de-contribuição.

Assim, não teve o fisco como verificar diretamente o montante desses pagamentos, estando diante da impossibilidade de concluir o seu trabalho apenas com esteio nos elementos apresentados. Tal fato passou a ser um obstáculo intransponível para que se possa aferir diretamente a partir dos documentos apresentados a remuneração paga para execução da obra em questão.

Entendo, portanto, que na espécie estão presentes os requisitos que autorizam a aferição indireta da remuneração paga pela prestação dos serviços, haja vista que a empresa descumpriu com seu dever de colaboração para com a auditoria fiscal, deixando de apresentar documentos essenciais à quantificação da matéria tributável.

Vejo, então, que a auditoria fiscal não se desviou das normas que permitem o arbitramento dos tributos lançados, as quais foram oportunamente mencionadas tanto no relatório do AI, quanto no anexo Fundamentos Legais do Débito.

Observo ainda que os critérios utilizados para fixação da base de cálculo não fogem ao razoável. Vejamos.

Para a remuneração dos corretores foi tomado o valor das comissões informados pela recorrente na DIMOB, posto que é praxe que a comissão paga pelas transações imobiliárias sejam distribuídas metade para a imobiliária e metade para o corretor, conforme Tabela de Honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8.<sup>a</sup> Região (CRECI/DF).

Para o Diretor Administrativo o fisco informa que adotou como remuneração o valor de mercado para cargo semelhante em empresa do mesmo segmento e porte da autuada.

Para os demais prestadores de serviço, as remunerações foram extraídas dos lançamentos contábeis.

Verifica-se que a empresa embora demonstre inconformismo quanto às bases de cálculo adotadas não se utilizou da prerrogativa de fazer prova em contrário, preferindo utilizar a estratégia de negar a ocorrência dos fatos geradores.

Portanto, entendo que os parâmetros adotados para a definição do salário-de-contribuição encontram-se em consonância com as normas de regência, não se mostrando dezarrazoados.

### **Das multas aplicadas**

Com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quando havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa de mora nos créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com a nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*(...)*

Todavia pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei n. 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de mora constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996<sup>3</sup> prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

<sup>3</sup> 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;

Diante das considerações acima expostas, não há como se aplicar na situação em tela o art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, como requer o sujeito passivo, posto que houve na espécie lançamento das contribuições correlatas. A situação sob enfoque pede a aplicação do art. 35-A da mesma Lei, o qual pode ou não ser mais benéfico ao contribuinte, posto que, para os casos em que o teto para aplicação da multa previsto na legislação revogada fica muito abaixo do valor da contribuição não declarada, há a possibilidade do valor da penalidade aplicada com fulcro na sistemática legal anterior situar-se num patamar inferior àquela calculada com base na norma atual.

Foi esse o procedimento adotado pelo fisco que comparou a soma das multas aplicadas pela sistemática anterior (24% da contribuição devida + 100% da contribuição não declarada, limitada ao teto) com o procedimento atual (75% da contribuição devida).

Do comparativo efetuado, fl. 98, conclui-se que apenas nas competências 09 e 11/2008 a sistemática de cálculo atual é mais benéfica ao sujeito passivo.

Ao contrário do que afirmou a recorrente o fisco observou na definição do teto previsto no § 4. do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 a faixa de 6 a 15 segurados, de modo que a multa do AIOA calculada conforme o § 5. do mesmo artigo ficou limitada a R\$ 1.524,43 (valor mínimo previsto na Portaria Interministerial MPS/MF n. 407, de 14/07/2011).

Também não se justifica o argumento de que a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória relativa à GFIP deve ser calculada globalmente e não por competência. É que a entrega da guia informativa é mensal, considerando-se ocorridas as infrações a cada competência em que ocorrem omissões ou incorreções. A consolidação da multa em um único AI tem razão de ser apenas na economia processual.

Requer o sujeito passivo que a multa seja limitada a 20%, observando-se a nova redação dada ao dispositivo em questão pela MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, que trouxe ao art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 a seguinte redação:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

O referido art. 61 da Lei n. 9.430/1996 assim prescreve:

*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. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

(...)

Ocorre que a aplicação retroativa a que se refere dispositivo acima somente tem lugar quando se está diante de pagamento espontâneo, ou seja, não objeto de lançamento de ofício.

Às situações em que houve o sujeito passivo deixou de declarar os fatos geradores e recolher as contribuições, levando o fisco a constituir o crédito tributário, a regra da novel legislação é o art. 44, I, da Lei n. 9.430/2006, conforme previsão do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, introduzida pela MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2008:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

De se concluir que a multa foi aplicada em consonância com a legislação de regência não devendo ser retificada.

### **Qualificação da multa – competência 12/2008**

Aplicando o permissivo do § 1. do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 a multa da competência 12/2008 foi imposta em 150% em razão da suposta existência de sonegação fiscal.

O sujeito passivo questiona a qualificação da multa, sustentando que não incorreu na conduta apontada pelo fisco, uma vez que apresentou a documentação que possuía, além de que inexistiu a prestação de serviço pelos corretores, posto que a comissão foi paga pelos clientes, a quem o serviço dos profissionais foi direcionado.

Vejamos os dispositivos que autorizam a qualificação da multa. O § 1. do art. 44 da Lei 9.430/1996 prevê a aplicação da multa de ofício em dobro na ocorrência dos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964, conforme se segue:

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

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

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

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

*correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

Isto é quando presentes os casos de sonegação, fraude ou conluio, deve-se exasperar a multa ao patamar de 150%.

Na situação sob enfoque, verifica-se que a motivação do fisco para aplicar a qualificadora foi a ocorrência de sonegação fiscal, a qual se encontra conceituada no art. 71 da Lei n. 4.502/1964, conforme a seguir:

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

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

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

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

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

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

Todavia, não encontro justificativa para qualificação da multa nas condutas que deram ensejo à apuração das contribuições sobre a remuneração atribuída ao Diretor Administrativo (levantamento DA2) e às demais pessoas físicas (levantamento HO2).

No primeiro caso, estamos diante de um trabalho que o sujeito passivo alega ter sido realizado sem remuneração, posto que o Diretor, sendo um membro da família controladora da empresa, teria interesses pessoais que o levavam a atuar sem a contraprestação financeira.

Embora a empresa não tenha comprovado as suas alegações, não vejo como atribuir consequência jurídica maior que a apuração do tributo por arbitramento e a aplicação de multa por descumprimento da obrigação acessória de declarar a remuneração na GFIP.

Quanto aos pagamentos às demais pessoas físicas, os quais foram obtidos dos lançamentos contábeis, também não entendo ser cabível a qualificação da multa, nesse caso com muito mais razão, haja vista que os valores encontram-se registrados na contabilidade da autuada, embora não tenham sido declarados na GFIP.

Observa-se que a 2.<sup>a</sup> Turma da CSRF tem sido bastante parcimoniosa em admitir a aplicação da multa qualificada, como se pode ver da ementa do Acórdão n. 9202-002.576, de 06/03/2013:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2000, 2001, 2002*

*RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE - DEMONSTRAÇÃO DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL - SÚMULA CARF Nº 14.*

*No caso de desqualificação da multa de ofício mediante a aplicação da Súmula CARF nº 14, pressupõe-se que a conduta do Contribuinte, qualquer que seja ela, foi considerada como simples omissão de receita ou de rendimentos, razão pela qual a divergência é demonstrada com a indicação de acórdão em que, presentes os elementos que ensejaram a qualificadora no recorrido, mantenha-se o percentual da penalidade em 150%.*

*MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. OBRIGATORIEDADE.*

*Para a qualificação da multa de ofício, de 75% (setenta e cinco por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento), é obrigatória a demonstração de comprovação do dolo, não bastando a alegação de reiteração de conduta. (grifei)*

Seguindo esse entendimento devo afastar a qualificação da multa para os levantamentos DA2 e HO2.

### **Decadência**

Propositalmente deixamos para tratar desta preliminar de mérito por derradeiro, haja vista que as nossas conclusões acerca da ocorrência de condutas fraudulentas irá influenciar na contagem do prazo decadencial.

Não há dúvida de que a regra geral da contagem do prazo de caducidade para as contribuições previdenciárias segue a norma do § 4. do art. 150 do CTN, todavia, essa contagem se desloca para a sistemática do inciso I do art. 173 do mesmo Código, quando não há antecipação de pagamento pelo sujeito passivo ou nos casos de dolo, fraude ou simulação.

É esse entendimento que é obrigatoriamente seguido pelo CARF em razão do que dispões o seu Regimento Interno (art. 62-A) que determina que sejam reproduzidas as decisões do STJ, quando tomadas na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

Na referida sistemática o Egrégio STJ decidiu, nos autos do REsp nº 973.733/SC, que *“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o*

*lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”*

Faço aqui um parêntese. Na aplicação da regra do art. 173, I, do CTN o termo exercício tem sido entendido por esse Tribunal Administrativo como ano-calendário, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado equivale o primeiro dia do ano-calendário posterior ao vencimento da obrigação.

Não prevalece o entendimento da recorrente de que cada competência, por representar o período de apuração do tributo, seria considerada um exercício. Prossigamos.

Conforme se extrai do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, fls. 596/597, houve recolhimento das contribuições sobre fatos geradores reconhecidos pela empresa, haja vista na ação fiscal foram apuradas contribuições apenas sobre as remunerações tratadas nesse processo. Assim, a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN deve se dar apenas para o levantamento CD, este relativo a remunerações dos corretores, o qual entendemos ter havido a conduta dolosa de impedir o conhecimento dos fatos geradores pelo fisco.

Para o levantamento DA (remuneração do Diretor Administrativo) e ST – Serviços de Terceiros) deve-se contar a decadência pela regra do § 4. do art. 150 do CTN, posto que conforme frisamos houve recolhimento antecipado e não se considerou a ocorrência de fraude para esses fatos geradores.

Considerando-se que a ciência do lançamento ocorreu em 27/12/2011, devem ser excluídas em razão da caducidade as competências de 01 a 11/2006 para os levantamentos DA e ST, não se verificando decadência para o levantamento CD.

### **Conclusão**

Voto por afastar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, por declarar decadentes as contribuições lançadas para as competências 01 a 11/2006, exclusivamente para os levantamentos DA e ST, e, no mérito, por determinar a redução da multa de 150% para 75% para os levantamentos DA2 e HO2.

Kleber Ferreira de Araújo.