



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

Processo nº 10166.720235/2010-62
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-02.105 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES. PATRONAL
Recorrente MAX EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO A PESSOAS FÍSICAS. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

NULIDADE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, bem como os fundamentos legais, não há que se falar em nulidade pela falta de fundamentação da obrigação tributária principal e da aplicação da multa.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para redução da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, vencido o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Tiago Gomes de Carvalho Pinto.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, lavrado em face da Max Empreendimentos Imobiliários Ltda, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, relativa à contribuição previdenciária patronal, para as competências 01/2008 a 09/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 11/26) informa que os fatos geradores foram apurados por meio dos seguintes levantamentos:

1. **“LEVANTAMENTO PF1”** – SERVIÇO PRESTADO POR PF (competência 05/2008). Valor pago a título de honorário advocatício, na competência 05/2008, de acordo com o lançamento contábil 40261 (serviço prestado pessoa física);
2. **“LEVANTAMENTO SP”** – SERVIÇOS PRESTADOS POR CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS (corretores de imóveis). Serviços prestados por corretores de imóveis na venda de imóveis de terceiros sob a responsabilidade da autuada e cujas remunerações pagas, devidas ou creditadas foram aferidas indiretamente com base em 100% dos valores das comissões de vendas recebidas pela empresa já deduzidas as vendas canceladas e registradas na conta contábil código 30152, competências 01/2008 a 09/2008, conforme dados constantes do Relatório de Lançamento (RL), e no arquivo *BC SPC.PDF*.

A afirmação da participação do corretor de imóveis na intermediação da venda de imóveis entre o vendedor (a autuada) e o comprador tem sustentação no art. 3º da Lei nº 6.530/1978, e também nos seguintes fatos:

1. toda a operação comercial de compra e venda e feita nos stands de venda da autuada e/ou sua supervisão conforme atestam documentos em anexo;
2. na proposta de compra e venda com recibo do sinal tem a participação obrigatória de seus funcionários na conclusão da operação;
3. as comissões pagas aos corretores (segundo recibos e cheques em anexo) são superiores aos valores das comissões de vendas recebidas pela empresa através das Notas Fiscais (NF's) de serviço 573 e 814, sendo portanto o critério de aferição utilizado razoável e justificável (comissões devidas aos corretores = comissões de venda recebidas pela autuada), tendo em vista a divisão de comissão entre o corretor e/ou empresa imobiliária que é de 50% para cada um, de acordo com o previsto na tabela de honorários dos corretores aprovado na AGE do sindimóveis/DF homologada pelo CRECI 8ª Região/DF.

Esse Relatório Fiscal informa, ainda, que o procedimento da aferição indireta se justifica pelo fato da empresa deixar de apresentar documentos (relação com os valores de venda de cada imóvel de terceiros por empreendimentos, por competência e os correspondentes comprovantes de pagamento de comissões recebidas e/ou pagas aos corretores) ou apresentá-los de forma deficiente (planilhas com a relação parcial dos corretores, sem NIT, sem data de saída, sem a remuneração mensal, dentre outros). Como a empresa não apresentou os valores mensais das remunerações pagas devidas ou creditadas aos corretores de imóveis como contraprestação pelos serviços prestados na obtenção dos expressivos valores de receitas lançados na conta contábil 30152, não restou outra alternativa à fiscalização lançar mão do previsto na tabela de honorários extraída do site do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8 Região (CRECI-DF) que prevê a divisão de comissão entre corretores e/ ou empresa imobiliária em 50% para cada parte.

O Relatório Fiscal acrescenta ainda que considerando as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941/2009 e o art. 106, inciso II, do CTN, conclui-se que a multa mais benéfica foi calculada pela legislação vigente, ou seja, multa de ofício de 75%.

O Relatório Fiscal finaliza informando que formalizou Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP) por ter o contribuinte praticado atos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária conforme disposto no art. 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/1940 (Código Penal).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 05/03/2010, mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR) nº SK233733327BR.

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. **DA PRELIMINAR.** A nulidade formal do Auto de Infração tendo em vista que a unificação da Receita Federal do Brasil ocorreu meramente no âmbito administrativo, não ocorrendo alteração dos procedimentos relacionados com a forma de constituição do crédito fiscal. Por conseguinte a constituição de crédito previdenciário (tributo) por intermédio de Auto de Infração é impróprio, tendo em vista que a Lei determina que no caso de lançamento de contribuições sociais (tributos) deve-se utilizar a Notificação Fiscal, e não Auto de Infração, pois este refere-se à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória;
2. **DO MÉRITO.** A atuação da impugnante representa uma das etapas no processo de venda em massa de unidades imobiliárias, ficando a cargo do corretor o procedimento de venda final com a apresentação do adquirente do imóvel à impugnante;
3. inexistência de relação entre a autuada e os corretores autônomos, pois a autuada não efetua o pagamento aos corretores autônomos, sendo estes remunerados diretamente pelos compradores das unidades imobiliárias. O fato gerador de contribuição previdenciária é o pagamento ou crédito de valores aos contribuintes individuais. O mero entendimento da autoridade lançadora de que a autuada remunera os corretores não ampara o lançamento;
4. considerar o total das receitas obtidas com comissão de vendas foge à razoabilidade;

-
5. a multa aplicada esta incorreta por não ter sido aplicada a multa mais benéfica.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF – por meio do Acórdão nº 03-37.736 da 7ª Turma da DRJ/BSB (fls. 406/415) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Brasília/DF informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega nulidade do auto de infração por erro de fundamentação, já que haveria uma ilegalidade formal, tendo em vista que a Receita Federal do Brasil utiliza Auto de Infração para efetuar o lançamento de contribuições sociais, quando, por determinação legal, deveria valer-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD).

Cumpra esclarecer que, após promulgação e vigência da Lei nº 11.457/2007 – diploma normativo que dispõe sobre a Administração Tributária Federal –, a Secretaria da Receita Federal (SRF) passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 1º dessa Lei. Esta recebeu a atribuição de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, além daquelas competências originalmente atribuídas à SRF.

Lei nº 11.457/2007:

Art. 1º. A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.

Art. 2º. Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

(...)

§ 3º As obrigações previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativas às contribuições sociais de que trata o capta deste artigo serão cumpridas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

Art. 4º. São transferidos para a Secretaria da Receita Federal do Brasil os processos administrativo-fiscais, inclusive os relativos aos créditos já constituídos ou em fase de constituição, e as guias e declarações apresentadas ao Ministério da Previdência Social ou ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS,

referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei.

Em decorrência dessas disposições, nos termos do artigo 25, inciso I, dessa Lei, a partir de 1º de abril de 2008, passou-se a ser aplicado aos processos administrativos fiscais de determinação e exigência dos créditos previdenciários o disposto no Decreto nº 70.235/1972 – diploma que dispõe sobre o Processo Administrativo Federal (PAF).

Lei nº 11.457/2007:

Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972: (g.n.)

I - a partir da data fixada no § 1º do 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. 2º e 3º desta Lei;

II - a partir da data fixada no caput do art. 16 desta Lei, os processos administrativos de consulta relativos às contribuições sociais mencionadas no art. 2º desta Lei.

Com isso, os documentos de constituição de crédito previdenciários, lançamento de ofício, emitidos em procedimento fiscal pela auditoria tributária da RFB passaram a denominar-se Auto de infração, em cumprimento ao determinado no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo 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 11.941, de 2009) (g.n.)

Percebe-se pela redação do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, acima mencionada, que existem dois documentos para a exigência do crédito tributário, que são: auto de infração e notificação de lançamento. Esta será emitida no âmbito interno do órgão da Receita Federal do Brasil que administra o tributo, conforme art. 11 desse decreto; enquanto aquele deverá ser lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, nos termos do art. 10 do mesmo decreto.

Decreto nº 70.235/1972 (PAF):

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

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

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

O presente caso trata-se de auto de infração em que se verificou, nos documentos apresentados durante o procedimento de auditoria fiscal, a ocorrência de fatos geradores não declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Sócia (GFIP). Logo, o procedimento de formalização do documento por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), utilizado pelo Fisco, está em consonância com a legislação vigente.

Dessa forma, afasto a alegação da Recorrente de que inexiste fundamentação legal para a constituição do lançamento fiscal por meio do documento cognominado de AIOP.

A Recorrente alega que o lançamento fiscal seja declarado nulo, pois haveria erro de fundamentação legal.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do valores lançados, bem como da legislação aplicável, e não há erro na sua fundamentação.

Em outro giro, verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN, o art. 37 da Lei n.º 8.212/1991 e o art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Assim, dispõem o art. 142 do CTN e o art. 37 da Lei n.º 8.212/1991:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972:

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.

O Relatório Fiscal (fls. 11/26) e seus anexos são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD), que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo do Débito (DD) e o Relatório de Lançamentos (RL), dentre outros, que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias da parte patronal, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Não há que se falar em nulidade diante das regras estabelecidas pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade ou ilegalidade e não serão acatadas.

Diante disso, rejeito as preliminares ora examinadas, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

Com relação ao procedimento de aferição indireta utilizado para a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas, incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente, eis que inexistiu recusa de apresentação de documentação.

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício, com a utilização da base de cálculo decorrente de aferição indireta. Esta decorre de um ato necessário e devidamente motivado, conforme registro no Relatório Fiscal – itens “5” a “15” – (fls. 11/26), visto que a auditoria fiscal demonstrou que a contabilidade da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, nem do faturamento nem do seu lucro.

Além disso, ficou caracterizado nesse Relatório Fiscal (subitem “5.2”) que deixou de apresentar integralmente alguns documentos – tais como: a relação com os valores de venda de cada imóvel de terceiros por empreendimento, por competência; os correspondentes comprovantes de pagamento de comissões aos corretores; dentre outros –, ou apresentou-os de forma incompleta, como as planilhas com a relação parcial de corretores, sem NIT, sem data de saída, sem a remuneração mensal. Isso ensejou a lavratura de 03 (três) autos de infração (AI), por descumprimento de obrigações acessórias diversas, sob os debs n°: 37.221.697- 2 (Código de Fundamento Legal - CFL 30); 37.221.694-3 (CFL 38); e 37.221.695-1 (CFL 59).

Esse Relatório Fiscal registrou ainda que (subitens “5.4” e “5.5”):

“[...] 5.4 Portanto, como a empresa deixou de apresentar os valores mensais das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos corretores de imóveis como contraprestação pelos serviços prestados na obtenção dos expressivos valores de receitas lançados na conta contábil 30152, não restou outra alternativa senão a fiscalização lançar mão do previsto na tabela de honorários extraída do site do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região (CRECI – DF que homologou esta tabela aprovada na Assembléia Geral Extraordinária do Sindimóveis/DF em 22.11.96) que prevê a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária em 50% para cada parte e que também constituem, entre outras, infrações graves ao código de ética instituído pela Lei Federal n° 6.530, de 12/05/1978 (que regulamenta a profissão de Corretor), a cobrança de honorários inferiores a esta tabela pelos profissionais corretores/consultores de imóveis;

*5.5 Considerando tudo o exposto acima e principalmente o previsto na tabela de honorários dos corretores de imóveis de que a sua participação é de 50% na comissão, portanto, equivalente ao valor da receita de venda de imóveis recebido pela empresa (50%), logo, a fiscalização considerou como remuneração devida a estes profissionais, que certamente contribuíram para a obtenção desta receita, os mesmos valores lançados na conta código 30152. Esta afirmativa da participação obrigatória dos corretores na intermediação da venda de imóveis entre o vendedor e o comprador tem sustentação no artigo 3º da Lei n° 6. 530/78, que diz: (...) Art. 3º. **Compete ao Corretor de Imóveis** exercer a intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, podendo, ainda, opinar quanto à comercialização imobiliária. (grifamos). **Parágrafo único.** As atribuições constantes deste artigo poderão ser exercidas, também, por pessoa jurídica inscrita nos termos desta lei;[...]*”.

Pela leitura do Relatório Fiscal de fls. 11/26, verifica-se que a fundamentação legal que embasou o lançamento fiscal é justamente o art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei n° 8.212/1991. Essa fundamentação legal também está registrada no anexo Fundamentos Legais do Débito (FLD). Logo, a forma de apuração da base de cálculo, mediante critério de aferição indireta, encontra-se devidamente demonstrada nas peças que integram a notificação, tais como: Relatório Fiscal; Fundamentos Legais do Débito (FLD); Discriminativo do Débito (DD); Relatório de Lançamentos (RL); dentre outros.

Nesse sentido, dispõem o art. 148 do CTN e o art. 33, parágrafos 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991:

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

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.

Lei nº 8.212/1991 – Plano de Custeio da Previdência Social:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (g.n.)

Assim, o lançamento fiscal ora analisado está amparado no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991 e no art. 148 do CTN, encontrando-se lavrado dentro da legalidade.

A Recorrente alega dentro desse contexto do procedimento de aferição indireta que a base de cálculo seria indevida.

Tal alegação dever ser afastada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício, com a utilização da base de cálculo decorrente de aferição indireta. Esta decorre de um ato necessário e devidamente motivado, conforme registro no Relatório Fiscal – especificamente os itens “5” a “15” –, visto que a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente.

Vê-se que os valores do presente lançamento fiscal não foram constituídos com base em meras presunções, como quer fazer crer a Recorrente, mas sim nos dados e nas informações constantes no Relatório Fiscal com seus anexos. Disso decorre que a auditoria fiscal utilizou-se, com prudência, da tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8 Região (CRECI-DF) para estabelecer a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária em 50% para cada parte. A Lei nº 6.530/1978 – diploma que regulamenta a profissão de corretor – considera infração grave a cobrança de honorários inferiores ao fixado na tabela de honorários. Verifica-se portanto que, no mínimo, a remuneração dos corretores alcança a cifra de 50% do serviço de corretagem.

Dessa forma, considerando que a comissão é dividida (50% para cada parte) entre os corretores e as empresas imobiliárias, a fiscalização considerou como remuneração devida aos profissionais corretores os valores lançados na conta 30152 (serviços prestados), pois os corretores com os serviços prestados à Recorrente contribuíram para a obtenção desta receita contabilizada.

Tal procedimento de considerar como remuneração dos corretores os valores registrados na conta 30152 (serviços prestados) é fortalecido quando comparamos a comissão recebida pela Recorrente (a título exemplificativo as notas fiscais 573 e 814) e recibos firmados pelos corretores (fls. 355 e 376 do processo 10166.722949/2009-71), nos quais, verificam-se que a comissão recebida pela Recorrente é inferior ao valor da remuneração recebida pelos corretores, conforme dados abaixo (contrato firmado entre a Recorrente e a Construtora Brasal LTDA):

Construtora Brasal LTDA:Empreendimento Novita			
Nota Fiscal	Unidade	Comissão da Max (Recorrente)	Comissão do Corretor (C.I.)
573	705	R\$2.442,18	R\$3.197,77
814	703	R\$2.442,00	R\$2.886,00

Esse procedimento utilizado pela auditoria fiscal está em consonância com o princípio da razoabilidade e com o art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991, retromencionado.

Portanto, o procedimento de aferição indireta utilizado pela auditoria fiscal, para a apuração da base de cálculo dos valores lançados no presente processo, foi corretamente aplicado, pois a auditoria fiscal demonstrou que a contabilidade da Recorrente não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, nem do faturamento nem do seu lucro, bem como demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente.

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os corretores de imóveis (contribuintes individuais), pois estes são remunerados diretamente pelos compradores das unidades imobiliárias. Assim, o lançamento fiscal conteria erro de fundamentação e não haveria incidência da exação.

Essa alegação também é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário decorrente da contribuição previdenciária patronal, incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados contribuintes individuais (corretores de imóveis, autônomos) que lhe prestaram serviços.

Cumpre esclarecer que, para o contribuinte individual, configura-se salário de contribuição todos os valores a este pagos por pessoas físicas e jurídicas, dentro do mês, em decorrência de serviços prestados, conforme art. 28, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o parágrafo 5º.

Para a empresa, que é o caso do presente processo, a contribuição previdenciária patronal será de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Por sua vez, o art. 30, inciso I, o art. 32, inciso IV e o art. 33, § 5º, todos da Lei nº 8.212/1991, estabelecem as obrigações tributárias para a empresa:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

*a) **arrecadar as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;** (ver art. 4º da MP nº 83, de 12/12/02, convertida na lei nº 10.666, de 08/05/ 03, alterado pela MP nº 447, de 14/11/08, que dispõe sobre obrigação da empresa arrecadar e recolher a contribuição do contribuinte individual que lhe preste serviço);*

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea “a” deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação alterada pela MP nº 447, de 14/11/08, convertida na Lei nº 11.933, de 28/04/ 2009). (Produção de efeitos). (grifamos)

*Art. 32. **A empresa é também obrigada a:***

(...)

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/ 2009). (grifamos)

Art. 33. (...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. (grifamos)

Pela exposição de fatos registrados na peça recursal da Recorrente, a solução para a controvérsia instaurada reside na análise jurídica e fática do corretor de imóveis.

Inicialmente, entendo que os corretores de imóveis são segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de contribuintes individuais, não restando dúvida que eles não mantêm vínculo empregatício com a Recorrente, nos termos do art. 12, inciso V, alínea “g”, da Lei nº 8.212/1991. Isso está devidamente fundamentado nos documentos acostados aos autos, tal como o Relatório Fiscal.

Lei nº 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

(...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Essa circunstância de que os corretores de imóveis são contribuintes individuais obriga que a Recorrente realize o recolhimento da contribuição previdenciária prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, acima transcrito.

Por outro lado, verifica-se que os contratos (fls. 326/334) de corretagem são firmados entre a autuada e os corretores de imóveis, comprometendo-se esta (a Recorrente) a fornecer aos corretores uma estrutura física e operacional adequada para a venda dos imóveis, conforme cláusula 3º do contrato, transcrito abaixo:

“[...] Neste sentido, a CONTRATANTE se compromete a arcar com as despesas de publicidade, especificamente relativas a anúncios em televisão e jornais, assim como cuidar da impressão de folders com o timbre da empresa. Além disso, a CONTRATANTE propiciara uma estrutura física e operacional

adequada para a venda dos imóveis que forem disponibilizados por seu intermédio, aqui considerados instalações (stands com mobília básica), material de papelaria, especialmente para anotações necessárias e propostas, crachás para identificação e até mesmo vestimentas personalizadas, se isso for interessante comercialmente para a venda de determinado empreendimento [...] (cláusula 3º);”

A atividade comercial exercida pelo corretor de imóvel possibilita à Recorrente a sua própria existência, gerando receitas que propiciam lucros. Assim, o sujeito passivo usa sua marca e força no mercado, conjuntamente com os corretores, na busca por novos consumidores (cláusula 3º do contrato de prestação de serviço firmado com os corretores):

Neste sentido, a CONTRATANTE se compromete a arcar com as despesas de publicidade, especificamente relativas a anúncios em televisão e jornais, assim como cuidar da impressão de folders com o timbre da empresa (...)

A atividade desenvolvida pela Recorrente é essencialmente de intermediação e de prestação de serviços técnicos de compra e venda de imóveis, eis que ela tem como objetivo social: “(...) atividades de prestação de serviços técnicos de planejamento, organização, compra, venda e administração de imóveis; intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, edificações e reformas, acabamento, pavimentação em geral, empreendimentos imobiliários em geral” (Contrato Social: Cláusula Terceira, 12ª alteração contratual).

Constata-se ainda que a prestação de serviços pelos corretores de imóveis (contribuintes individuais) ao sujeito passivo é matéria incontroversa, pois a própria Recorrente não questiona a relação laboral efetuada com os corretores de imóveis, questionando somente que não efetua o desembolso financeiro.

Com isso, surge o fato gerador da contribuição previdenciária com a realização da prestação de serviços pelos corretores de imóveis à Recorrente, nos termos do art. 22, inciso III combinado com os arts. 30, inciso I, e 33, § 5º, todos da Lei nº 8.212/1991, retromencionados.

Logo, afasto a alegação da Recorrente de que os contribuintes individuais são remunerados pelos compradores das unidades imobiliárias, eis que o simples fato de o comprador da unidade imobiliária suportar o ônus da remuneração do serviço de corretagem não significa que o recolhimento da contribuição previdenciária lançada no presente processo não seja de responsabilidade da Recorrente, conforme o arcabouço jurídico-tributário acima delineado.

No que tange à multa aplicada, a Recorrente alega que não foi aplicada a multa mais benéfica, e que houve erro na fundamentação, pois apontou um dispositivo legal e acabou aplicando outro mais prejudicial.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida

provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei nº 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral; é um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP 449 aplicava-se sem vacilo o artigo 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996 para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade. E não fica só nisso, dependendo de alguns agravantes esta última que se inicia em 75% pode chegar a 225%; enquanto a multa de mora é limitada a 20% do valor principal.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levar-se-ão em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo. Quando realizado o lançamento a multa de mora é maior em razão da gradação e não porque foi aplicada com um procedimento de ofício. E esse acréscimo de valor da multa de mora também ocorre igualmente em outras fases do processo sem que, em qualquer momento, a Lei nº 8.212/1991 alterasse a natureza jurídica da multa de mora. E, ainda, a diferença de percentual para a multa de mora quando a contribuição é paga espontaneamente ou não é de apenas 4%. Ressaltando que, mesmo tendo iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito a recolher ou mesmo parcelar suas contribuições em atraso, como se espontaneamente.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se**

aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

Alguns sustentam a aplicação quando, embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977):

“De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária.

Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento.

Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória.”

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009.

Lei nº 8.212/1991:

*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 no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g,n,)

Lei nº 9.430/1996:

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.

§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.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 (acrescentado pela Lei nº 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Lei nº 8.212/1991:

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

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada).

Dessa forma, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para redução da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 vigente à época dos fatos geradores.

Ronaldo de Lima Macedo.