



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

Processo n° 10166.720564/2010-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.188 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente LPS BRASÍLIA - CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO PRESTADO

A contribuição incidente sobre os valores recebidos por contribuintes individuais fica a cargo do tomador destes serviços

AFERIÇÃO INDIRETA - PRERROGATIVA LEGAL DA AUDITORIA FISCAL - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA

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, 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 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (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 que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação vigente à época dos fatos geradores, limitada a 75%. Vencidos os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Thiago Taborda Simões que também davam provimento parcial para excluir do lançamento o levantamento SP, relativo aos corretores de imóveis.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa incidente sobre valores que teriam sido pagos a segurados considerados contribuintes individuais pela auditoria fiscal.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 13/27), da análise da documentação de constituição da empresa autuada, observou-se o seguinte:

Em 24/10/07 foi assinado pelos sócios o contrato da empresa LPS Brasília Empreendimentos Imobiliários Ltda, que somente em 14/12/2007 foi registrado na Junta Comercial do Distrito Federal sob o nº 53201442721 e CNPJ 09.264.879/0001- 53, com início de atividades previsto para 03/12/2007. O capital social é assim distribuído: 99% das cotas pertencentes ao sócio Wildemir Antonio Demartini e 1% restante ao sócio Marco Antonio Moura Demartini.

Em 27/11/07, na cidade de São Paulo, a empresa LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S/A, por meio de seu Conselho de Administração, aprovou a assinatura de Contrato de Cessão e Transferência de Quotas, visando à aquisição parcial das atividades e operações da então empresa Royal Empreendimentos Imobiliários Ltda, localizada em Brasília – DF, com objetivo na expansão dos negócios da Cia LPS Brasil dentro da região Centro Oeste do Brasil.

Em 21/12/2007, foi assinada pelos novos sócios a 1ª alteração contratual da LPS Brasília Emp. Imobiliários Ltda, cujo registro na Junta Comercial do Distrito Federal sob o nº 20080035183 ocorreu em 20/02/08, trazendo as seguintes alterações/informações:

- aumento do capital social para R\$ 152.724,00;
- cessão e transferência de quotas e ingresso de novo sócio: LPS Brasil – Consultoria de Imóveis Ltda, ficando a participação no capital social assim definida: Wildemir Antonio Demartini (48%), Marco Antonio Moura Demartini (1%) e LPS Brasil com 51%, portanto, sócia majoritária;
- mudança da razão social da sociedade que passou a ser LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda e alteração parcial no objeto da empresa;
- manutenção de endereço da sede da sociedade no setor de Edifícios de Utilidades Públicas Sul, Entrequadra 705/905, Conjunto A, Salas 442 e 444, Asa Sul, Brasília – DF, CEP: 70390-055;

Quanto à empresa Royal Empreendimentos Imobiliários Ltda, somente na 12ª alteração e consolidação contratual registrada em 23/04/08 na Junta Comercial do Distrito Federal sob o nº 53900247782 foram feitas as seguintes modificações/informações:

- alteração de sua denominação social para Max Empreendimentos Imobiliários Ltda e conservando o mesmo CNPJ;

- mudança sutil de seu endereço anterior no Setor Comercial Norte, SCN, Quadra 05, Bloco A, N° 50, Sala 617, Asa Norte, Brasília – DF, CEP: 70.715-900, para a sala 720 do mesmo edifício Brasília Shopping and Towers;
- criação uma filial no Setor Complementar de Indústria e Abastecimento, SCIA, Qd 11, Conj. 01, Lt 09, Brasília – DF, CEP: 71.250-510, com a mesma atividade da matriz e destacando para o seu capital social R\$ 1.000,00 a partir do capital social da matriz;
- o capital social da nova empresa MAX permanece em R\$ 5.000.000,00, que se encontra assim dividido entre os sócios: Wildemir Antonio Demartini (99%) e Maria Paula Moura Demartini (1%).
- permaneceram em vigor as demais cláusulas do contrato social não alteradas pela alteração contratual

Na 2ª alteração contratual da LPS Brasília Consultoria de Imóveis Ltda, assinada pelos sócios em 23/09/08 e registrada na Junta Comercial do DF em 29/10/08 foi alterado o endereço da LPS Brasília para o mesmo endereço onde funcionava a empresa Royal Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Com base nas informações expressas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e no Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) do Ministério do Trabalho e Emprego, MTE, verificou-se que a partir da competência 01/2008 houve a transferência de quase a totalidade dos empregados da empresa Royal/Max para a empresa LPS Brasília (código de movimentação N1). Já na GFIP 03/2008 da Royal foram feitas as rescisões sem justa causa dos empregados restantes (código de movimentação I1), permanecendo a partir desta data na empresa Royal/Max os 02 sócios (04/08 a 08/08) e somente em 01/09/08 foi contratada uma (01) funcionária. Ao contrário, a empresa LPS Brasília continuou a contratar mais empregados.

Como reflexo direto da aquisição “parcial” das atividades e operações da Royal Emp. Imobiliários Ltda pela LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S/A através da compra de 51% das quotas do capital social da LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda, houve uma queda acentuada das receitas obtidas pela Royal/Max com os serviços prestados na venda de imóveis de terceiros, conforme pode ser verificado através dos lançamentos na conta contábil 30152.

Entendeu a auditoria fiscal que é devido o lançamento dos créditos tributários no período de 01/08 a 03/08 somente no contribuinte LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda, com base no inciso V do artigo 149 do CTN.

Quanto ao período até 21/12/2007, a LPS Brasília foi considerada como responsável subsidiário pelos tributos, relativos ao fundo de comércio adquirido, ou seja, responde subsidiariamente pelos créditos lançados no período de 01/04 a 12/07 contra a empresa Max Emp. Imob. Ltda, CNPJ 38.003.208/0001-37, objeto de outros lançamentos.

Foram considerados fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações apuradas por *aferição indireta* (nas competências 02/08 e 03/08) tendo por base os valores das receitas obtidas pela empresa com a venda de imóveis, pagas a contribuintes individuais.

Tal procedimento se justificaria, no caso da venda de imóveis, devido a não apresentação da documentação própria e o não esclarecimento satisfatório por parte da empresa de como foram obtidas as receitas lançadas na conta Serviços Prestados (código 30152). Portanto, o contribuinte teria deixado de informar de forma individualizada as respectivas despesas com mão-de-obra necessária para obtenção de tais receitas.

A auditoria fiscal informa que a empresa deixou de apresentar alguns documentos importantes tais como: as planilhas com a relação dos valores de cada unidade de imóvel vendida por empreendimento, por competência e os correspondentes comprovantes de comissões recebidas e/ou pagas aos corretores, assim como, também deixou de apresentar uma planilha com a relação discriminada de todos os corretores de imóveis a seu serviço (nome, CPF, NIT/PIS, remuneração por competência e por empreendimento, registro no CRECI e período trabalhado).

Segundo a auditoria fiscal, tais documentos seriam de suma importância, tendo em vista que a fiscalização comprovou a presença de um número expressivo de corretores em diversos stands da empresa LPS espalhados em diversos pontos do Distrito Federal. Além disso, em conversas com alguns corretores, estes informaram à auditoria fiscal a existência de cerca de 400 (quatrocentos) profissionais prestando serviços à empresa.

A auditoria fiscal argumenta não ser aceitável a alegação da empresa de que seria o cliente quem pagaria diretamente ao profissional corretor, porque dificilmente um consumidor consciente (como no caso de Brasília), e pelo valor elevado das transações neste tipo de negócio, realizaria um contrato de compra e venda sem a garantia ou participação de uma empresa sólida no mercado. Tanto é verdade que toda esta operação se realiza nos stands da autuada.

Afirma a auditoria fiscal que mesmo com a ocorrência de tal prática (pagamento das comissões de corretagens pelos compradores diretamente aos vendedores pessoas físicas, apesar da operação de compra e venda de imóveis ser de responsabilidade da empresa) feriria o disposto no art. 123 do CTN, Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66.

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 à fiscalização senão lançar mão do previsto na tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região -CRECI – DF 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 nº 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. Assim, o valor considerado como remuneração dos contribuintes individuais correspondeu a 100% do valor da receita lançada na conta Serviços Prestados (código 30152).

É informado que também constitui fato gerador do crédito apurado o valor pago a título de serviço prestado por pessoa física, no mês 01/2008, de acordo com o lançamento na conta contábil 40261 (Serviço Prestado por Pessoa Física), salientando que as pessoas físicas não foram identificadas.

Foram ainda lançados juros e a multa de ofício de 75% aplicada sobre as contribuições devidas, em cada competência, em função de não ter sido possível fazer a

comparação com a multa anterior (AI CFL 68 + 24% de multa) devido à empresa deixar de informar à fiscalização o nome, a categoria e o total dos segurados contribuintes que lhe prestaram serviço, portanto, não foi possível emitir o AI 68 para fins de comparação.

A auditoria fiscal informa que em razão da ocorrência de crime, em tese, foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais, bem como junta documentos para subsidiar o lançamento.

A autuada teve ciência do lançamento em 16/04/2010 e apresentou defesa (fls. 249/300) onde alega que a conclusão da auditoria fiscal somente se sustentaria, do ponto de vista subjetivo, se verificada a circunstância de os contribuintes individuais terem estado a serviço da autuada, bem como, do ponto de vista material, da ocorrência de pagamento ou crédito da remuneração.

Discorre sobre a atividade de corretor de imóveis, mencionando a Lei nº 6.530/1978 e o Código Civil que define o contrato de corretagem em seu art. 722.

Menciona características do contrato de corretagem, destacando a aleatoriedade e obrigação de resultado, sem o qual sequer se poderia cogitar a corretagem.

Argumenta que o corretor de imóveis pode intermediar negócios de compra e de venda e que de acordo com o atual estado do mercado imobiliário brasileiro, a prática tem demonstrado que o corretor atua em nome do comprador, caracterizando-se a corretagem de compra.

Afirma que por ser empresa de grande porte e líder no mercado de corretagem em Brasília, possui grande representatividade entre construtores e incorporadores de imóveis na cidade, os quais a ela recorrem para concretizar a venda de seus imóveis.

Nestes casos, a autuada considera que realizaria corretagem de venda.

A autuada alega que não mobiliza esforços para identificar e conquistar compradores para imóveis de seus clientes, mas optou por utilizar o peso de sua marca, a respeitabilidade de seu nome para, mediante os meios de comunicação, atrair a atenção do público consumidor, ou seja, optou por ser uma vitrine de imóveis.

A impugnante não nega que a atividade dos corretores autônomos contribua com o resultado de seu negócio, no entanto, afirma que são pessoas físicas que trabalham por conta própria, batendo de porta em porta, à procura de potenciais compradores, sem se vincular a imobiliária alguma pois seu interesse é identificar o imóvel que melhor se adequaria às expectativas de seu cliente, o comprador.

Afirma que na perspectiva da autuada, os corretores estariam no mesmo patamar que os compradores dos imóveis, ou seja, também seriam clientes.

Argumenta que a relação entre corretores de imóveis autônomos e imobiliárias já foi objeto de exame pelo CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social e a 4ª CaJ no julgamento do recurso apresentado nos autos da NFLD 32.163.311-3 se pronunciou no sentido de que os corretores seriam remunerados pelos compradores.

Entende que havendo duas alternativas jurídicas possíveis e inexistindo simulação, não haveria nada que obrigasse um contribuinte a suportar maior carga tributária.

Considera que a presente autuação baseia-se em uma presunção simples e junta documentos a fim de demonstrar que o pagamento das comissões era realizado pelo comprador dos imóveis.

Aduz que a auditoria fiscal não teria provado que a atuada teria contratado os corretores, bem como a ocorrência do fato gerador.

Manifesta sua irresignação pelo procedimento de aferição indireta realizado e argumenta que a alteração trazida no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 retirou da autoridade fiscal a prerrogativa de atribuir valores que reputasse devidos, isto porque o lançamento deve veicular apenas as quantias efetivamente devidas.

No entender da impugnante, o dispositivo que poderia amparar a aferição indireta seria o § 6º do mesmo artigo, entretanto, tal dispositivo não teria apontado como a aferição indireta haveria de ser processada.

Invoca o art. 201, § 3º do Decreto nº 3.048/1999 que é o dispositivo que daria diretrizes a respeito da aferição indireta relativamente às remunerações pagas aos contribuintes individuais.

Argumenta que o critério utilizado para apurar a base de cálculo foi inteiramente baseando em presunções.

Questiona o fato de a auditoria fiscal haver considerado o valor total das receitas de corretagem para o período, como sendo equivalente ao próprio valor recebido pelos corretores, uma vez que a auditoria fiscal não fiscalizou as quase 1200 vendas realizadas, identificando o valor da venda e a taxa de corretagem aplicada.

Alega que a tabela do CRECI-DF aplica-se ao caso em que existe divisão da comissão, ou seja, quando mais de um corretor trabalham para a mesma parte do negócio e a auditoria fiscal não prova que a impugnante e os corretores teriam trabalhado para o mesmo cliente.

Informa que nos documentos acostados aos autos demonstra-se que em diversas vendas a razão entre as comissões da impugnante e do corretor autônomos era inferior a 50% e, em alguns casos, variavam entre 3,3% e 18% do total presumido de comissões.

Contesta a aplicação da multa de ofício de 75% efetuada pela auditoria fiscal sob o argumento de que não teria sido possível fazer a comparação entre a multa aplicável na legislação anterior (AI CF 68 + multa de mora de 24%) e a multa atual (75% de multa de ofício), haja vista a impossibilidade da lavratura do AI CF 68 no caso concreto (deixar de informar fatos geradores em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º).

Alega que pelo princípio da retroatividade benigna, o dispositivo legal a ser aplicado seria o art. 61, § 2º da Lei nº 9.430/1996, que limita a multa a 20%.

Pelo Acórdão nº 03-44.649 (fls. 403/423), a 7ª Turma da DRJ Brasília (DF) considerou o lançamento procedente.

Contra tal decisão, a atuada apresentou recurso (fls. 427/485), onde efetua a repetição das alegações de defesa.

Afirma que há equívocos na decisão recorrida que com base em um único contrato firmado entre a atuada e um cliente, o qual mencionaria que esta teria corretores autônomos a seu serviço, entendeu que haveria incidência de tributos sobre milhares de operações imobiliárias.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação do recurso interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente, segundo ela própria, tem por objeto social o oferecimento de consultoria e intermediação acerca de operações de venda, permuta e locação de imóveis, dentre outras atividades.

Cumprе observar que o lançamento efetuado compreende as competências de 01 a 03/2008 e teve por base duas situações distintas.

A primeira refere-se ao lançamento da contribuição patronal incidente sobre os valores apurados na conta “Serviço Prestado por Pessoa Física”, na competência 01/2008, considerados como remunerações pagas a contribuintes individuais.

Quanto às razões que levaram à autuação relativamente à competência 01/2008, a recorrente nada alega e mantém seu inconformismo quanto aos valores que teriam sido pagos aos segurados contribuintes individuais nas competências 02 e 03/2008.

A segunda situação, correspondente às competências 02 e 03/2008, refere-se aos valores apurados na conta contábil de receita denominada “Serviços Prestados” para os quais a recorrente também não apresentou a documentação de suporte, bem como não esclareceu satisfatoriamente com que mão de obra foram obtidas tais receitas.

Observou a auditoria fiscal que para realização de seu objeto social, a recorrente tem por prática manter um número expressivo de corretores em diversos stands da empresa LPS espalhados em diversos pontos do Distrito Federal, para atendimento dos potenciais compradores dos imóveis que comercializa.

Considerou a auditoria fiscal que não seria possível à recorrente efetuar as vendas dos imóveis sem a prestação de serviços desses corretores.

Assim, entendeu que os corretores estavam a serviço da recorrente e diante da falta de apresentação de documentos, efetuou o lançamento por aferição indireta.

O critério utilizado pela auditoria fiscal tomou por base a tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região CRECI – DF que prevê a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária em 50% para cada parte e que o pagamento de valores inferiores consubstanciaria em infração grave ao código de ética instituído pela Lei Federal nº 6.530, de 12/05/1978 (que regulamenta a profissão de Corretor). Assim, como a recorrente não contabilizou pagamentos realizados a corretores, a auditoria fiscal considerou que as comissões corresponderiam ao valor contabilizado nas contas de receitas.

O principal argumento trazido pela recorrente é a inexistência do fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas.

Segundo a recorrente, os corretores autônomos não lhe teriam prestado serviços mas aos compradores dos imóveis e teriam sido por eles remunerados.

Alega a recorrente que optou por ser uma vitrine de imóveis, utilizando o peso de sua marca, a respeitabilidade de seu nome para, mediante os meios de comunicação, atrair a atenção do público consumidor e que os corretores não estariam a seu serviço, mas dos compradores de imóveis.

A meu ver, a argumentação da recorrente diverge da realidade fática pelas razões que se seguem.

É preciso concordar com a recorrente quando esta menciona o peso de sua marca. De fato, a recorrente é bastante conhecida no Distrito Federal. Por essa razão, é certo que o consumidor ao procurar os stands de venda em que atua, objetivam comprar um imóvel vendido pela Lopes Royal, pouco importando a pessoa que vai intermediar o negócio que na perspectiva do comprador é um preposto da empresa.

Segundo a recorrente, esta não faz qualquer esforço para captar clientes, apenas aguarda que interessados a procurem por intermédio de corretores de imóveis com os quais não possui vinculação.

Tal alegação não se sustenta. Não se pode olvidar que a recorrente efetua venda de imóveis de terceiros, ou seja, são construtoras e incorporadoras que não colocariam seus imóveis para serem vendidos por uma empresa que permanecesse apenas aguardando potenciais compradores, confiando no poder de seu nome.

O que ocorre é justamente o contrário, como se depreende do contrato juntado pela auditoria fiscal (fls. 183/191) firmado entre a recorrente e uma contratante de seus serviços, do qual transcrevo os seguintes trechos:

A CONTRATADA é sociedade devidamente habilitada e capacitada para explorar a atividade de corretagem de imóveis, nos termos da legislação aplicável, e que possuem (sic) corretores igualmente habilitados e capacitados para explorar tal atividade; e..

IV. OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA.....a CONTRATADA se obriga a:

a) manter uma equipe de vendas devidamente qualificada e habilitada, durante todo o período de lançamento do Empreendimento, no escritório central da CONTRATADA e nos Stands de vendas montados pela CONTRATANTE, especialmente junto ao empreendimento objeto da presente avença, pelo tempo necessário a conclusão das vendas.....

b) utilizar, na prestação dos serviços ora contratados, Corretores devidamente habilitados, competentes e em número suficiente para a perfeita execução de tais serviços; (...)

e) indicar apenas um único Corretor em cada Proposta, o qual deverá ter efetivamente participado da aproximação do respectivo CLIENTE; e,

f) responsabilizar-se por todos os atos praticados por todo e qualquer Corretor e demais funcionários da CONTRATADA (“Representantes”);

4.2. Poderá a CONTRATANTE, a seu exclusivo critério, alterar os horários ajustados na alínea (b) acima por meio de notificação enviada à CONTRATADA com antecedência mínima de 5 (cinco) dias contados da data em que o novo horário deverá ser por aquelas cumprido. (g.n.)

Resta claro que o que se espera da recorrente é que esta mantenha equipe de vendas, composta de corretores experientes para o cumprimento do acordado. Além disso, conforme bem observou a decisão recorrida, o argumento de que a recorrente funcionaria como vitrine de imóveis e, mediante os meios de comunicação, atrairia a atenção do público consumidor também não se sustenta, haja vista que no contrato já mencionado ficou estabelecido que as despesas para a realização do acordado correriam por conta da contratante e não da recorrente, conforme se observa do trecho transcrito:

III. OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE (...)

C) arcar com todas e quaisquer despesas relacionadas a publicidade, propaganda e promoções de venda das Unidades, incluindo pesquisas de mercado, material publicitário, anúncios em veículos de comunicação, montagem e mobiliário de Stand de vendas e decoração da Unidade a ser utilizada para fins de showroom.

.....
e) manter e arcar com todos os custos e despesas relativos ao serviço de atendimento a CLIENTES a ser prestado nos Stands montados pela CONTRATANTE junto ao Empreendimento.

A recorrente questiona a utilização, dentre os demais documentos analisados pela auditoria fiscal, do contrato juntado como suporte para o lançamento. Argumenta que seria uma situação específica que não poderia ser tomada de forma generalizada.

Ocorre que conforme já mencionado, a recorrente deixou de apresentar a totalidade dos documentos solicitados pela auditoria fiscal, no entanto, nada impediria que trouxesse aos autos outros contratos onde pudesse ser verificada conduta diversa, uma vez que ao deixar de apresentar os documentos necessários à ação fiscal, a recorrente toma para si o ônus de demonstrar que as conclusões da auditoria fiscal não corresponderiam à realidade.

No entanto, analisando-se os documentos apresentados pela recorrente nos presentes autos, verifica-se que se trata de uns poucos contratos firmados entre os compradores de imóveis e a empresa vendedora, alguns recibos de corretagem, ou seja, nada que pudesse levar à convicção de que as situações verificadas no contrato em questão não ocorreriam perante as demais empresas contratantes.

A recorrente discorre sobre conceitos do que seria corretagem. Menciona a existência de corretagem de compra e de venda, argumenta que a primeira seria aquela existente entre os corretores e os compradores dos imóveis e a segunda aquela realizada pela recorrente perante seus contratantes.

Outra questão trazida pela recorrente para tentar desconstituir o lançamento seria o fato de que as comissões aos corretores autônomos teriam sido pagas pelos compradores dos imóveis.

Relativamente a esse fato, cumpre discorrer se o fato de a recorrente não ter suportado o ônus do pagamento das comissões, tão somente, a retira da condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 121 define com precisão quem seria o sujeito passivo, ou seja, a pessoa obrigada a recolher o tributo. De acordo com o inciso I do § único deste artigo, considera-se sujeito passivo, na condição de contribuinte, aquele que possui uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O simples fato da recorrente haver transferido o ônus do pagamento das comissões para os compradores não desqualifica sua relação pessoal e direta com o fato gerador, na condição de verdadeira tomadora dos serviços dos corretores autônomos.

Embora a recorrente adote como prática que o comprador do imóvel deva arcar com o pagamento da taxa de corretagem, esta se revela irregular em face de o pagamento dos honorários de corretagem ser devido por quem efetivamente seja o tomador dos serviços destes profissionais.

Para corroborar o entendimento de que a conduta adotada pela recorrente em considerar que os corretores estariam a serviço dos compradores e não dela própria não corresponde à realidade, vale mencionar que em situação análoga o Ministério Público de São Paulo por meio da Promotoria de Justiça do Consumidor, diante do grande número de reclamações efetuadas por adquirentes de imóveis nos órgãos de defesa do consumidor, resolveu agir.

Para tanto, relativamente a uma determinada empresa foi firmado Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta TAC nº 51.161.268/2009-6, de 29/06/2011, nos seguintes termos:

1º A Compromissária assume a obrigação de fazer consistente em inserir, no prazo de 60 (sessenta) dias a contar desta data, em todos os documentos relativos ou equivalentes à proposta para aquisição de imóvel, informação clara e precisa de que a responsabilidade pelo pagamento da comissão não é do consumidor.

Quanto à uma construtora que se negou a firmar termo de ajustamento de conduta, o Ministério Público de São Paulo ajuizou Ação Civil Pública nº 583.00.2011.170051-9 – 15º Vara Cível do Foro Central Cível da Comarca de São Paulo que resultou na seguinte decisão:

1. Cuida-se de Ação Civil Pública ajuizada pelo MP deste Estado contra a (.....), com sede no Estado de Minas Gerais, fundada em Inquérito Civil instaurado e presidido pela Promotoria de Justiça do Consumidor da Capital, que concluiu ser a ré fornecedora de produtos e serviços, atuando no ramo de construção de edifícios para comercialização no mercado imobiliário de consumo, mas não vem cumprindo com os ditames protetivos da relação consumerista quando da venda das unidades do imóvel, pela prática comercial adotada de forma abusiva, via estande de vendas, com omissão de informação

determinante e falta de previsão contratual, o consumidor paga duas vezes por um serviço de corretagem que não procurou, não escolheu e não sabe que está utilizando, em benefício da ré, que assim, colhe vantagem em prejuízo do consumidor. Sustenta o preenchimento dos requisitos consistentes no “fumus boni juris” em razão dos elementos colacionados aos autos do inquérito civil, além da admissão da ré na adoção da prática comercial relatada para realizar seu objetivo social, e no “periculum in mora” porque a ré, valendo-se de estande de vendas próprio para difundir seu objetivo social, coloca pessoa intermediária para prestar o serviço e receber o preço correspondente, sem que o consumidor seja avisado suficientemente de tal circunstância, criando expectativa fantasiosa no consumidor pela prática abusiva (fls. 2/47). 2. Ao que se colhe dos autos, é mesmo possível vislumbrar a configuração dos requisitos do artigo 273 do Código de Processo Civil, haja vista a verosimilhança da alegação, havendo mesmo risco de dano de difícil reparação em caso de persistência da ré na prática abusiva relatada na inicial contra o consumidor. Assim, defiro o pedido de antecipação de tutela para o efeito de suspender essa prática comercial da empresa ré até o ajuste efetivo do contrato adesivo de compra e venda em relação às unidades comercializadas, tudo sob pena de multa diária de R\$ 5.000,00, conforme requerido no item 49 da inicial. 3. Cite-se a ré, por Carta Precatória, com as advertências legais.

Da decisão acima, a empresa apresentou Agravo de Instrumento sob nº 0300353-84.2011-8.26.0000, ao qual foi negado provimento, estando a decisão em sede de Embargos de Declaração propostos pela empresa.

A recorrente alega que a relação entre corretores de imóveis autônomos e imobiliárias já teria sido objeto de exame pelo CRPS no julgamento do recurso apresentado nos autos da NFLD 32.163.311-3.

De fato, a 4ª CaJ do CRPS, por meio do Acórdão 8282/97, julgou recurso apresentado contra a notificação em referência. Entretanto, a situação ocorrida nos autos daquela notificação não se coadunam com a presente.

Entendeu o Conselheiro Relator em dar provimento ao recurso por considerar que o Relatório Fiscal seria precário na demonstração da ocorrência do fato gerador.

Além disso, infere-se dos trechos extraídos da decisão que naquele caso houve a tentativa de caracterizar vínculo de emprego entre a notificada e os corretores autônomos, conforme pode ser conferido abaixo:

Não é exaustivo lembrar que para a configuração do vínculo empregatício é necessário que estejam presentes a pessoalidade, a subordinação e a contra-prestação salarial. (...)

Poder-se-ia, afirmar que o simples fato do corretor autônomo exercer atividade permanente e ligada à atividade fim da recorrente, é suficiente para caracterizar o vínculo empregatício?

Tratando-se de profissão regulamentada, entendo que a matéria deve ser analisada com cautela.

Nestes casos torna-se imprescindível a demonstração das condições em que os serviços são prestados e, somente se verificar a existência de subordinação, pessoalidade e salário é que as contribuições poderão ser exigidas.

Este entendimento tem sido adotado por esta Câmara, ao apreciar processos administrativos em que foram descaracterizados como autônomos, os transportadores (freteiros), proprietários do veículo.

A Recorrente, sobre a matéria em debate, traz à colação, jurisprudência de nosso Judiciário Trabalhista, que abaixo transcrevo:

"RO-5616/94: Ac. 1ª T. Nº 2895/95 RELATOR(A): JUÍZA TEREZINHA CÉLIA KINEIPP OLIVEIRA REVISOR(A): JUIZ ROBERTO MAURÍCIO MORAES RECORRENTE(S): JOSÉ OSNILDO CARNEIRO CAVALCANTE RECORRIDO(A)(S):POSTO NOLETO LTDA.

ORIGEM: 6ª JCJ DE BRASÍLIA/DF (Juiz Fernando Gabriele Bernardes)

"EMENTA:

RELAÇÃO DE EMPREGO. AUTÔNOMO. Não constitui relação de emprego a atividade de pessoa física visando prestação de serviços específicos, cujo resultado decorra de seu empenho profissional, equidistante e sem total controle subordinativo por parte do contratante. Tal atuação pressupõe autonomia, apesar da não eventualidade, essencialidade, onerosidade e pessoalidade, elementos insitos na prestação de serviços autônomos ou como empregado. Apenas a subordinação, ou seja, a inserção da pessoa nos mecanismos dirigidos de produção da empresa, representa meio seguro para constatação do vínculo. Esta inexistente se há liberdade na execução dos serviços."

Também a Segunda Turma do Tribunal Superior do Trabalho, ao apreciar recurso a ela interposto, assim decidiu:

"ACÓRDÃO (Ac. 2ª - T-2639/87)

*JACS/mdgs **CORRETOR DE IMÓVEIS**- A legislação trabalhista coloca o corretor de imóveis no quadro de profissões "agentes autônomos de comércio", sem possibilidade, teórica ou prática, de serem empregados na atividade profissional, colocada na coluna à direita daquela em que fica esse quadro. Esta coluna, isto é, a que contém o quadro dos "agentes autônomos do comércio", corresponde às atividades ou categorias econômicas, isto é, aqueles correspondentes aos empregadores. Não podem, por conseguinte, os corretores de imóveis, a não ser em casos excepcionais, figurar no exercício da profissão como empregados, tendo em vista a própria natureza de sua atividade profissional. - Revista conhecida e **provida.**"*

Assim, considerando o acima exposto e as informações fiscais contidas nos autos;

Pelo exposto, Voto no sentido de CONHECER DO RECURSO, para no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Como se vê o acórdão acima não pode ser utilizado como paradigma, uma vez que além da matéria não ser coincidente, entendeu o Conselheiro Relator daquele acórdão que faltariam elementos no Relatório Fiscal para sustentar o lançamento, o que não acontece no presente caso.

Não restam dúvidas de que no expediente utilizado a *intentio facti* se divorcia da *intentio juris* e, escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado, a Administração pode superar o negócio jurídico que se apresenta para aplicar a lei tributária pois, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Outro ponto de inconformismo da recorrente seria o procedimento de arbitramento utilizado pela auditoria fiscal.

Cabe lembrar que o que levou a auditoria fiscal a utilizar a aferição indireta foi o fato da recorrente haver deixado de apresentar documentos e ao incorrer em tal conduta tomou para si o ônus de demonstrar a improcedência do lançamento.

A recorrente alega que a auditoria fiscal mencionou para amparar o procedimento de arbitramento a redação do § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, vigente anteriormente à alteração promovida pela Medida Provisória nº 448/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, que dizia o seguinte:

§ 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.

Após a edição da citada medida provisória, o dispositivo acima passou a vigorar com a seguinte redação:

§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, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

No entendimento da recorrente, a auditoria fiscal não poderia mais efetuar o lançamento de quantias que reputasse devidas, mas somente das quantias efetivamente devidas.

Cumprido lembrar o que dispõe o art. 144 do CTN, segundo o qual, 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, portanto, correta a transcrição efetuada pelo auditoria fiscal.

No entanto, por amor ao debate, não se pode acolher a tese da recorrente, uma vez que, um fato é inconteste, a recorrente deixou de apresentar documentos e prestar informações, situação que se manteve no dispositivo como suficiente para o lançamento.

Assim, como ninguém pode se beneficiar da própria torpeza, não é possível concluir que a auditoria fiscal deveria ficar inerte, diante da impossibilidade de apuração dos valores com base em documentos da empresa.

Assevere-se que a apuração da importância devida pode ser realizada por outros meios que se mostrem razoáveis como ocorreu no presente caso.

A auditoria fiscal tomou por base a tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região - CRECI – DF, segundo a qual a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária ocorreria na razão de 50% para cada parte e que constituiria infração grave ao código de ética instituído pela Lei Federal nº 6.530, de 12/05/1978 o pagamento de valor inferior.

A recorrente ainda mantendo seu argumento de que os corretores de imóveis estariam efetuando corretagem de compra, ou seja, prestando serviços aos compradores de imóveis, alega a impropriedade da utilização da tabela de honorários.

Como os corretores de imóveis prestaram serviços efetivamente à recorrente, configura-se a situação considerada pela auditoria fiscal, qual seja, empresa procedendo à venda de imóveis por meio de corretores a ela vinculados, razão pela qual a comissão deveria ser rateada em partes iguais.

Se a recorrente utilizou o expediente de transferir o ônus do pagamento das comissões para os compradores, não efetuou qualquer registro contábil destas e tampouco apresentou documentos que comprovassem que as comissões dos corretores seriam diferenciadas das suas, não pode querer desqualificar o método utilizado pela auditoria fiscal.

Após a inclusão da presente autuação em pauta para julgamento, a recorrente ofereceu memoriais onde menciona, de forma inovadora, o Acórdão nº 2402-02.106 e segundo ela seria caso idêntico em que esta Turma entendeu em anular o lançamento por vício material.

Da análise do citado acórdão, verifica-se que, de fato, a decisão do colegiado foi pela nulidade do lançamento sob o argumento de que a base de cálculo não teria sido delimitada de forma clara e precisa.

Cumprido dizer que o lançamento anulado referia-se à contribuição dos segurados, a qual deveria ter sido descontada dos contribuintes individuais após a vigência da Lei nº 10.666/2003.

Naquela situação, o Conselheiro Relator entendeu não ser possível aplicar a alíquota sobre o valor total aferido, sem observar os limites mínimo e máximo do salário de contribuição, para o cálculo da contribuição dos segurados.

Observa-se que a nulidade apontada em nada afeta o presente lançamento que se refere à contribuição da empresa sobre os valores pagos aos segurados, a qual não está sujeita a qualquer limite.

Não obstante, na mesma sessão em que foi anulado o lançamento da contribuição dos segurados, também foi julgada a contribuição da empresa sobre os mesmos fatos geradores que guardam correspondência com os fatos geradores do lançamento do recurso ora analisado.

Na ocasião, esta Turma julgou o mérito e manteve o lançamento parcialmente apenas para a aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, uma vez que havia sido aplicada a multa de ofício de 75% sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à sua instituição.

Abaixo, transcrevo trechos do Acórdão nº 2402-02.108 resultante do julgamento do recurso constante nos autos do processo nº 10166.722949/2009-71.

DO MÉRITO:

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. (...)

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. (g.n.)

Por fim, a recorrente apresenta sua irrisignação pela aplicação de multa de ofício de 75% por parte da auditoria fiscal.

De acordo com o Relatório Fiscal não teria sido possível fazer a comparação entre a multa aplicável na legislação anterior (AI CF 68 + multa de mora de 24%) e a multa atual (75% de multa de ofício), haja vista a impossibilidade da lavratura do AI CF 68 no caso concreto (deixar de informar fatos geradores em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º).

No entanto, quanto a este assunto é necessário dizer que a multa de ofício passou a ser aplicada nos lançamentos de contribuições previdenciárias após a edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Para tanto, introduziu na Lei nº 8.212/1991 o art. 35-A o qual se reporta ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 que trata da multa de ofício.

Com as alterações trazidas pela MP nº 449/2008, a auditoria fiscal, sob o argumento de estar apurando a penalidade mais benigna ao sujeito passivo, conforme determina o inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, vem efetuando cálculo comparativo para definição da multa a ser aplicada da seguinte forma:

A auditoria fiscal considera os valores correspondente à multa de mora mais a multa acessória calculadas de acordo com a Legislação vigente à época dos fatos geradores e comparou-as com a multa de ofício prevista na legislação atual.

Entendo que o procedimento utilizado pela auditoria fiscal ao considerar multas de naturezas diversas (de mora, por descumprimento de obrigação acessória e de ofício) não encontra respaldo no arcabouço jurídico existente.

À época dos fatos geradores, vigia a o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação abaixo:

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: (...)

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;

Como se vê da leitura do dispositivo, a multa prevista tinha natureza moratória e era devida inclusive no caso no recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

Além da multa de mora, a Lei nº 8.212/1991 previa a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais a omissão de fatos geradores em GFIP.

Quanto à Lei nº 9.430/1996, esta traz disposições a respeito do lançamento de tributos e contribuições cuja arrecadação era da então Secretaria da Receita Federal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já o lançamento das contribuições objeto desta autuação obedecia aos ditames de lei específica, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Depreende-se das alterações trazidas pela MP 449/2008, a instituição da multa de ofício, situação inexistente anteriormente.

A meu ver, não é possível a aplicação de multa de ofício no lançamento de contribuições incidentes sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à sua instituição em obediência ao artigo 144 do CTN, segundo o qual 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 449/2008, 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.

Há que se ressaltar que a multa de mora, no decorrer do contencioso administrativo era escalonada podendo chegar a 100%, no caso de execução fiscal.

Assim, em obediência ao princípio da razoabilidade, entendo que a multa deve ser aplicada observando-se o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, porém, não deve ultrapassar o percentual de 75% que correspondente à multa de ofício prevista na legislação atual

A recorrente alega que para a aplicação da situação mais benéfica no cálculo da multa deveria ter sido considerado limite de 20% previsto no § 2º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não confiro razão à recorrente, uma vez que o limite de 20% aplica-se às situações em que há recolhimento espontâneo por parte da empresa.

Além disso, na presente situação não se aplicaria o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, ou seja, não há que se falar em retroatividade benigna da lei, pelos fundamentos já apresentados.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%

É como voto.

Ana Maria Bandeira – Relatora

CÓPIA

Declaração de Voto

Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Analisando as razões expostas pela Recorrente, verifica-se que esta defende que os corretores autônomos atuam ao lado do comprador para que este encontre o imóvel que atenda suas exigências, tal como numa “corretagem de compra”.

Destaca-se, nesse sentido, trecho do recurso voluntário (fl. 436): “*o mercado imobiliário conta com a atuação de um número expressivo de pessoas físicas que trabalham por conta própria, batendo de parte em porta, à procura de potenciais compradores de imóveis. De fato, impõe-se a essas pessoas tal tipo de atividade, já que os incorporadores e construtores não buscam corretores com esse perfil para intermediar suas vendas. Esses profissionais, portanto, obtêm seu sustento explorando a atividade de corretagem de compra: põem-se a serviços de outras pessoas que queiram comprar imóveis, ajustando com elas o pagamento das comissões.*”

Para subsidiar suas alegações, a Recorrente junta ao processo contratos referentes a 4 operações, que evidenciariam que os corretores trabalham por conta própria, tendo em vista que recebem seus recursos (comissões de corretagem) diretamente do comprador. Tais contratos compreendem:

- (i) contrato de compra e venda celebrado entre o comprador (cliente do corretor autônomo) e o incorporador (cliente da Recorrente);
- (ii) nota fiscal de serviço emitida pela Recorrente contra o incorporador, relativa à comissão sobre a venda concretizada; e
- (iii) recibo de pagamento emitido pelo corretor autônomo em favor do comprador, relativo à comissão de corretagem.

Pela análise dos recibos de pagamento, seria possível concluir, em tese, que os corretores recebem suas comissões diretamente dos compradores.

Com base nessa premissa, assim concluiu a Recorrente (fls. 443/444): “*Como se vê, o fluxo financeiro da operação corrobora o fato de terem os Corretores Autônomos trabalhado por conta própria. Por outro lado, fica claro que a Recorrente não manteve qualquer relacionamento com os compradores de imóveis, pois emitiria as competentes notas fiscais contra os seus clientes, verdadeiros devedores das suas comissões.*”

Contudo, de acordo com o item 5.2 do relatório fiscal, constatou a autoridade fiscal que a Recorrente possuía em seus stands diversos corretores que realizavam a venda dos imóveis.

Corroborar essa constatação o contrato juntado pela fiscalização às fls. 182/191, segundo o qual a Recorrente é “*sociedade devidamente habilitada e capacitada para explorar a atividade de corretagem de imóveis*” e possui “*corretores igualmente habilitados e capacitados para explorar tal atividade*”.

A Recorrente alega que tal contrato, por si só, não pode ser levado em consideração a ponto de subsidiar por completo a autuação. Nesse sentido, pontua que apresentou mais contratos do que a fiscalização (quatro), que comprovariam as suas alegações.

Em que pese a fiscalização ter juntado apenas um contrato, não é plausível realizar uma valoração quantitativa das provas acostadas nos autos, de modo a dar mais relevância às provas apresentadas pela Recorrente.

Isto porque, o contrato juntado pela fiscalização representa um dos contratos de corretagem firmados entre a Recorrente e um de seus clientes (incorporadora), o qual resulta, naturalmente, na formação de diversos contratos de compra e venda. Por outro lado, os contratos juntados pela Recorrente se referem a compromissos de compra e venda, ou seja, operações muito mais frequentes que os contratos de corretagem.

Considerando o teor do contrato, não é plausível a Recorrente assegurar à incorporadora que detém corretores aptos a realizar as vendas das unidades imobiliárias e, ao mesmo tempo, defender neste processo que não possui qualquer relação de serviço com os corretores, haja vista que estes atuariam ao lado do comprador.

Além disso, de acordo com alguns dos contratos juntados pela própria Recorrente, firmados entre os compradores e as incorporadoras, há previsão expressa acerca da atuação de agentes de corretagem na intermediação da venda das unidades imobiliárias, tal como numa “corretagem de venda”. Nesse sentido, destaca-se a 13ª Cláusula dos contratos:

“CLÁUSULA 13 – SERVIÇOS DE CORRETAGEM

*As partes declaram que a celebração do presente instrumento contou com a **exitosa intermediação de agente(s) de corretagem**, que prestou(aram) seus serviços a contento, aproximando-as e proporcionando todas as informações necessárias, úteis e importantes acerca das características do imóvel, do presente negócio, de seus efeitos, da forma de atualização das parcelas do preço, inclusive no que diz respeito aos índices de correção monetária, aos juros compensatórios e aos eventuais juros moratórios, esclarecendo as datas de início da incidência de cada um deles, tudo de modo claro.*

*Concordamos, assim, **ser(em) devidas a(s) comissão(s) de corretagem imobiliária, cujo pagamento foi combinado de comum acordo e sem qualquer oposição das partes**, sob os efeitos do art. 725 do Código Civil Brasileiro.”*

Embora não haja nenhuma vinculação de tais contratos com a Recorrente (pois estes teriam sido gentilmente entregues pelos corretores, constituindo “prova negativa”), é certo que tal previsão contratual está em desacordo com o que alega a Recorrente.

Isto porque, mesmo nestes casos, os corretores não estariam atuando ao lado do comprador, mas sim ao lado da corretora/incorporadora, pois havia previsão contratual oponível à incorporadora de que é devida a comissão dos corretores. Assim, o fato de haver um recibo de pagamento de corretagem assinado pelo corretor e o comprador não altera a relação existente entre o corretor e a corretora/incorporadora.

Se estivéssemos diante de uma “corretagem de compra”, a previsão contratual acerca da comissão de corretagem não deveria estar prevista no contrato firmado com a incorporadora, mas sim em um contrato avulso, onde as partes são apenas o comprador e o corretor.

Ou seja, em que pese os corretores receberem, em tese, suas comissões diretamente dos compradores, verifica-se que os corretores estavam trabalhando ao lado da corretora/incorporadora. Nesse sentido, os corretores trabalhavam nos locais de venda da Recorrente, aguardando os potenciais compradores aparecer para a concretização do negócio.

Destaca-se ainda que a Recorrente tem como objeto social, entre outras, a atividade de corretagem, conforme se verifica na Cláusula 4ª do Contrato Social (fl. 57).

Cabe ressaltar que há uma grande dificuldade neste processo de vincular as operações dos corretores à Recorrente, pois esta não apresentou planilha com a relação dos valores das unidades imobiliárias e empreendimentos vendidos, tampouco a relação de todos os corretores de imóveis que participaram das correspondentes vendas, sob o argumento de que estes não lhe prestavam serviços, conforme exposto no item 5.2 do Relatório Fiscal.

Assim, embora a Recorrente realize a venda de diversos imóveis, não se tem neste processo informações detalhadas acerca destes, e tampouco dos corretores que atuam nos stands de venda da própria empresa.

Ao invés da Recorrente buscar minimizar o contrato juntado pela fiscalização - que bem delimita como se dá a relação da empresa com a incorporadora -, deveria ter juntado aos autos os demais contratos firmados com as incorporadoras (que certamente detém), para buscar o reconhecimento dos fatos apontados em seu recurso.

Não pode a Recorrente, ante à ausência de entrega de documentos, se pautar no fato de que a fiscalização não buscou comprovar efetivamente a ocorrência de fatos geradores da contribuição previdenciária.

Outrossim, ainda que seja possível a existência de corretores autônomos realizando “corretagem de compra”, não é possível invalidar totalmente o lançamento com base nas poucas provas apresentadas (que são inclusive questionáveis), sob pena de estar a Recorrente beneficiando da sua própria torpeza.

Cabe ressaltar que a alegação subjetiva da fiscalização, de que a Recorrente teria cerca de 400 corretores a sua disposição, obtida com base em “conversas reservadas”, não tem o condão de subsidiar o lançamento, mas também não invalida os demais fatos, que levam à conclusão de que os corretores atuam ao lado da Recorrente e não do comprador.

Não obstante, se subjetiva é a alegação de que haveria cerca de “400 corretores” à disposição da Recorrente, mais subjetivas são, *data venia*, as alegações da

Recorrente no sentido de que os corretores não lhe prestam serviços, pois atuariam supostamente junto aos compradores.

Nesse sentido, destaca-se que a Recorrente não apresentou provas contundentes que comprovassem os fatos por ela defendidos.

Destarte, constata-se que a situação fática relacionada à venda dos imóveis da Recorrente se parece mais com a situação “A” (corretagem de venda) do que com a situação “B” (corretagem de compra):



No que tange à situação “A”, independentemente de como se estipulará a forma como se dará o pagamento da comissão ao corretor, é certo que este estará prestando, essencialmente, um serviço à corretora.

Em se tratando da contribuição do contribuinte individual, tal como no presente caso, é dever da empresa efetuar a retenção das contribuições previdenciárias sobre as parcelas devidas aos trabalhadores que lhe prestaram serviços. Veja-se o que dispõe a Lei nº 8.212/91:

“Art. 30 da Lei nº 8.212/91. 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 empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

*b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, **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 dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).”*

Segue-se a mesma linha em relação à contribuição da empresa (cota patronal). Veja-se:

“Art. 22 da Lei nº 8.212/91. 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;**”*

Desta forma, sendo os serviços prestados pelos corretores direcionados à Recorrente, não pode esta se escusar de recolher as contribuições previdenciárias pelo simples fato de que os pagamentos teriam sido efetuados pelo comprador diretamente ao corretor.

Superada a questão relativa à prática de fatos geradores das contribuições previdenciárias pela Recorrente, passa-se a analisar como se deu a apuração do montante devido.

De acordo com o Relatório Fiscal, as contribuições previdenciárias exigidas foram arbitradas pelo fato de que a Recorrente não apresentou à fiscalização os documentos necessários à efetiva apuração da base de cálculo do tributo devido.

De fato, a ausência do fornecimento da documentação pertinente pela Recorrente, como já mencionado acima, obrigou a fiscalização a apurar o montante devido com base diretamente na conta contábil de receita nº 30152, levando-se em conta que esta representaria o percentual de 50%, previsto na tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região – CRECI/DF, incidente sobre o total das comissões destinadas aos corretores e às corretoras de imóveis.

Não é possível vislumbrar qualquer vício ou desproporcionalidade em relação a este procedimento, mormente quando a Recorrente não buscou contestar o montante apurado.

A alegação da Recorrente de que a alteração promovida pela MP nº 448/2008 no art. 33 § 3º, da Lei nº 8.212/91, que substituiu a expressão “*inscrever de ofício a importância que reputarem devida*” pela expressão “*lançar de ofício a importância devida*”, teria o condão de determinar que apenas as importâncias efetivamente devidas poderiam ser lançadas, está equivocado.

Como bem delimitou a i. Relatora, tal alteração foi promovida após os fatos geradores autuados, não podendo ser aplicada neste processo. Também não há que se falar na aplicação da retroatividade benigna, posto que totalmente incabíveis quaisquer das hipóteses previstas no art. 106 do CTN.

De qualquer forma, nos casos de arbitramento, é impossível obter o montante efetivamente devido pela empresa. Tal alteração legislativa, na verdade, só reforça o fato de que o montante arbitrado deve ser apurado levando-se em conta critérios razoáveis e proporcionais, e não qualquer quantia que a autoridade fiscalizadora repute como devida.

Não há, portanto, razão nos argumentos da Recorrente.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** e acompanho a relatora quanto à multa aplicada.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Declaração de Voto

Júlio Cesar Vieira Gomes

Com o devido respeito, divirjo do voto da ilustre relatora e da declaração de voto apresentada pelo Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Entendo que o arbitramento realizado pela fiscalização é im procedente. A escrituração contábil do recorrente foi desconsiderada com base em presunções desprovidas de provas. Não foram comprovadas omissões de movimentações patrimoniais, financeiras ou bancárias, embora tivesse a fiscalização à sua disposição todos documentos da recorrente e também a prerrogativa de exame dos seus extratos bancários.

No caso, com base na concepção subjetiva de que seria inadmissível a remuneração dos corretores de imóveis apenas pelos compradores, a fiscalização inferiu que houve omissões de pagamento pelo recorrente da comissão de corretagem. Após o exame das provas trazidas aos autos pela recorrente, constato que o lançamento encontra-se materialmente viciado por ausência de elementos que confirmam uma segurança razoável de que, de fato, teria havido sonegação de contribuições previdenciárias.

Do lançamento

Transcrevemos abaixo todos os trechos do relatório fiscal que justificaram a desconsideração da escrituração contábil para, logo a seguir, examinarmos todos os pontos que nos levaram à conclusão pela im procedência do lançamento. Destacamos em negrito essas passagens mais relevantes:

*5.1 Constituem fatos geradores dos créditos constituídos através do lançamento arbitrado as remunerações apuradas por aferição indireta (nas **competências 02/08 e 03/08**), considerando os valores das receitas obtidas pela empresa com a venda de imóveis como os valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais. Tal procedimento se justifica, no caso da venda de imóveis, devido a não apresentação da documentação própria e o não esclarecimento satisfatório por parte da empresa de como foram obtidas as receitas lançadas na conta Serviços Prestados (código 30152), portanto, **o contribuinte deixou de informar de forma individualizada as respectivas despesas com mão-de-obra necessária para obtenção de tais receitas. Mais detalhes sobre tais informações se encontram no levantamento SP a seguir, assim como, no documento Discriminativo do Débito, DD, em anexo a este Auto;***

*5.2 O procedimento da aferição indireta da base de cálculo considerada para os corretores de imóveis se materializa principalmente pelo fato da empresa deixar de apresentar alguns documentos importantes tais como: as planilhas com a relação dos valores de cada unidade de imóvel vendida por empreendimento, por competência e os correspondentes comprovantes de comissões recebidas e/ou pagas aos corretores, assim como, também deixou de apresentar uma planilha com a relação discriminada de todos os corretores de imóveis a seu serviço (nome, CPF, NIT/PIS, remuneração por competência e por empreendimento, registro no CRECI e **período trabalhado**). Tais documentos são de suma importância,*

tendo em vista que a fiscalização comprovou a presença de um número expressivo de corretores em diversos stands da empresa LPS espalhados em diversos pontos do Distrito Federal, bem como, em conversa reservada com alguns corretores fui informado de que cerca de 400 profissionais prestam serviços a esta empresa, portanto, é inconcebível admitir que uma empresa líder na comercialização de imóveis (principalmente na planta) no Distrito Federal auferir um valor expressivo de receita com esta atividade (conta contábil cód. 30152) sem a participação do profissional corretor de imóvel, que tem sua profissão regulamentada pela Lei Federal nº 6.530/78. Apesar de ocorrer na prática, também não é aceitável a tese apresentada pela empresa de que é o cliente quem paga diretamente ao profissional corretor, porque dificilmente um consumidor consciente (como no caso de Brasília), e pelo valor elevado das transações neste tipo de negócio, realizaria um contrato de compra e venda sem a garantia ou participação de uma empresa sólida no mercado. Tanto é verdade que toda esta operação comercial é feita nos stands de venda da empresa e/ou sob sua supervisão, conforme atestam documentos em anexo;

...

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, 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 nº 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)

...

15.1 quanto a venda de imóveis de terceiros, com a não apresentação ou apresentação deficiente de alguns documentos solicitados para o período em análise através dos termos próprios (TIPF e TIF), a fiscalização considerou como remunerações devidas aos profissionais corretores/consultores imobiliários os mesmos valores das receitas obtidas pela LPS Brasília como comissões de venda lançadas na conta código 30152. Para tanto, foram considerados como parâmetros, por amostragem, os seguintes documentos em anexo, referentes as várias etapas inerentes ao processo de compra e venda de imóveis: contrato de prestação de serviços de corretagem imobiliária e outras avenças firmado com a construtora JC

Residencial José Maria Ribeiro, ficha cadastral, declaração de vendas parceladas, contrato de promessa de compra e venda de unidade imobiliária da construtora RV Ltda, recibo de pagamento ao corretor feito pelo “comprador” e notas fiscais (NF) de serviço emitidas pela LPS Brasília (nºs 185 e 290) com o destaque da respectiva comissão de venda das unidades 89 e 1802 de cada empreendimento imobiliário em questão;

...

15.2 notam-se, com base na documentação acima citada referente a venda de imóveis de terceiros, os seguintes fatos:

• no contrato de prestação de serviços de corretagem imobiliária e outras avenças firmado com a construtora JC Gontijo S/A nas cláusulas: II (Execução das vendas), III (Obrigações da contratante), IV (Obrigações da contratada), V (Comissão) e VII (Declarações e Garantias), em regra geral, estão previstos as condições e os critérios para a comercialização de cada unidade do imóvel, as obrigações da contratante (no caso JC Gontijo), as obrigações da contratada (LPS Brasília, vulgo Lopes/Royal), a forma e as condições para o pagamento das comissões pelos serviços prestados, assim como, os termos de garantias firmados entre as partes. Merecem destaques, entre outros, os previstos no item 4.1, alíneas “b” e “f” da cláusula IV deste contrato, onde a contratada se obriga respectivamente: a utilizar, na prestação dos serviços ora contratados, corretores devidamente habilitados, competentes e em número suficiente para a perfeita execução de tais serviços e a se responsabilizar por todos os atos praticados por todo e qualquer corretor e demais funcionários da contratada. Chamam a atenção os itens 5.1 a 5.7 que disciplinam desde o valor da comissão e as regras para o seu pagamento até a informação de que no valor da comissão estão incluídos todos os tributos e contribuições incidentes sobre os serviços contratados e que a contratada, ao receber a comissão, deverá emitir o pertinente recibo e/ou nota fiscal. Também está previsto no item 7.1 que as partes integrantes deste contrato ficam responsáveis pelo recolhimento dos encargos trabalhistas e previdenciários de seu pessoal, isto é, de seus empregados ou prestadores de serviços pessoas físicas.

• além do previsto no contrato supracitado, também é de fundamental importância as informações expressas nos documentos proposta de compra com recibo de sinal e declaração – vendas parceladas (ambos com timbre da Lopes/Royal), demonstrando que é obrigatória a presença da LPS Brasília no processo de venda de cada unidade imobiliária, com a participação efetiva do profissional corretor de imóvel a seu serviço, logo, sob sua responsabilidade. **Contudo, mesmo diante de suas obrigações contratuais e legais, a empresa persiste na prática de permitir ou talvez até estimular o pagamento das comissões devidas aos corretores feito diretamente pelos compradores em cada transação imobiliária concluída.**

• **a nosso ver, tal prática contraria o previsto nas cláusulas dos contratos em epígrafe e também as normas previdenciárias e trabalhistas, em função do corretor/consultor imobiliário não**

agir de forma independente, sempre utilizando toda estrutura física, logística, material e orientação/supervisão da LPS Brasília, o que de fato foi comprovado pela autoridade fiscal em visita a diversos estandes de vendas da empresa LPS no Distrito Federal, inclusive com os corretores de imóveis cumprindo plantões até nos finais de semana;

• apesar de apresentar poucos comprovantes, verifica-se que a comissão paga ao corretor (recibo em anexo) se aproxima do valor da comissão de venda recebida pela empresa Lopes/Royal através da NF de serviço nº 290, portanto, o critério de aferição utilizado é razoável e justificável (comissões devidas aos corretores = comissões de venda recebidas pelo contribuinte), corroborando portanto com a divisão da comissão entre corretor e/ou empresa imobiliária que é de 50% para cada um, de acordo com o previsto na Tabela de honorários dos corretores aprovada na Assembléia Geral Extraordinária, AGE, do Sindimóveis/DF, em 22/11/96 e homologada pelo CRECI 8ª Região/DF, na XIX Sessão Plenária, realizada em 23/11/96;

15.3 ante as exposições acima, entende-se que a obrigação de remunerar os segurados corretores de imóveis é da LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda (Lopes/Royal) e para tanto a empresa deveria ter lançadas em folhas de pagamento, declaradas em GFIP e registradas na contabilidade em conta própria tais remunerações, o que na prática não aconteceram.

Passando ao exame das razões que sustentaram o lançamento, seguindo a ordem das transcrições acima, temos que:

a) Embora a fiscalização tenha examinado toda a documentação da empresa desde 01/2003, somente teria encontrado as supostas irregularidades nos meses de 02/2008 e 03/2008;

b) Os documentos que não teriam sido apresentados e, portanto, justificaram o arbitramento foram planilhas encomendadas pela fiscalização onde, dentre outras informações, deveriam ser indicadas as supostas comissões pagas pela recorrente e os recibos de pagamento dessas comissões; tudo mais que consta no Termo de Intimação para a Apresentação de Documentos teria sido disponibilizado à fiscalização (mais de 30 grupos de documentos, dentre os quais os registros contábeis e financeiros). Ora, a recorrente disponibilizou todos os registros obrigatórios de arquivamento e exibição para os órgãos competentes. O que desejava a fiscalização é que a recorrente confessasse uma suposta sonegação com base na presunção de que pagava parte das comissões. E, como não o fez, presumiu que a escrituração contábil não registrava todas as comissões pagas aos corretores, a desconsiderou e arbitrou as contribuições previdenciárias.

Quando a legislação tributária confere a prerrogativa do lançamento por arbitramento prevê duas hipóteses: a recusa ou sonegação de documentos ou informações e a constatação de sonegação por omissão de remunerações. O que foi esse o caso. A recorrente informou que não pagava comissões aos corretores e comprovou através de documentos que os compradores de imóveis remuneravam esses profissionais. Também não houve qualquer constatação comprovada de remunerações omitidas, apenas presunções:

Art 33

§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 (Secretaria da Receita Federal do Brasil, RFB, conforme art. 1º da Lei 11.457, de 16/03/07) 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.

§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. (Grifamos)

Para a defesa do interesse público, a fiscalização exerce com prerrogativas o poder de polícia tributária. Possui o dever funcional de realizar todas as verificações necessárias para a constatação confiável da ocorrência dos fatos geradores de tributos¹, o que inclui o dever de comprová-los. Quando por quaisquer razões se restringe às presunções viola o dever de bom exercício da função pública. As prerrogativas não se confundem com privilégios; portanto, não são disponíveis ao agente público a escolha de exercê-las ou não.

Em um Estado de direito, as presunções não são suficientes como comprovação da ocorrência dos fatos geradores ou de quaisquer outros com efeitos jurídicos. É apenas um ponto de partida para as necessárias investigações. Ao se utilizar de uma presunção, a prova do fato indiciário deve ser realizada de forma direta, ou seja, através de elementos cuja existência seja segura. A dupla presunção nunca conduzirá a uma razoável certeza da ocorrência do fato e seus efeitos jurídicos.² No caso, a fiscalização presumiu o pagamento de remunerações aos corretores, através da presunção de que a escrituração contábil era irregular por não registrá-las. Como se vê é uma dupla presunção-circular. A omissão de remuneração é ao mesmo tempo o motivo para a desconsideração da escrituração contábil como também a consequência jurídica, o fato gerador do tributo. Não bastasse a invalidade da dupla presunção, ainda fora desconsiderada a produção de contra-prova pela recorrente de que as comissões foram pagas pelos compradores. Foram juntados recibos e termo de ajustamento de conduta comprovando ser essa uma prática de mercado. Esse ponto será abordado mais para frente.

c) Em momento algum a recorrente sustentou que não teria participado das negociações. Ao contrário, existem custos com divulgação dos lançamentos imobiliários e imóveis disponíveis bem como com a manutenção de stands de venda. O que defende a recorrente é que as responsabilidades junto ao cliente e os custos correspondentes são dos corretores. Não há sequer indicação nos autos de que os corretores se utilizariam das instalações administrativas do recorrente. Os stands são instalações provisórias com finalidade única de apresentação das unidades imobiliárias e a negociação da venda. Muitas delas são tendas montadas com alumínio e lona. É forçoso sustentar que haveria uma estrutura completa a disposição dos corretores: “em função do corretor/consultor imobiliário não agir de forma

¹ ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal - Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 3ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2009. p. 167.

² NEDER, Marcos Vinicius e LOPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2010. p. 218.

independente, sempre utilizando toda estrutura física, logística, material e orientação/supervisão da LPS Brasília”.

d) É curioso que a fiscalização reconhece ser uma prática no mercado o pagamento da comissão de compra diretamente ao corretor, mas ainda assim entende ser um fato inadmissível: *“porque dificilmente um consumidor consciente (como no caso de Brasília), e pelo valor elevado das transações neste tipo de negócio, realizaria um contrato de compra e venda sem a garantia ou participação de uma empresa sólida no mercado”.*

Importante prova trazida aos autos de que as comissões de compra eram pagas pelos compradores, como sustenta a recorrente, é que foi firmado termo de ajustamento de conduta com outras empresas do ramo em São Paulo para se corrigir a suposta prática abusiva pela falta de transparência nas compra e venda de que os consumidores seriam obrigados ao pagamento de comissões aos corretores. Consta na Ação Civil Pública nº 583.00.2011.170051-9 – 15ª Vara Cível do Foro Central Cível da Comarca de São Paulo que:

1. Cuida-se de Ação Civil Pública ajuizada pelo MP deste Estado contra a (.....), com sede no Estado de Minas Gerais, fundada em Inquérito Civil instaurado e presidido pela Promotoria de Justiça do Consumidor da Capital, que concluiu ser a ré fornecedora de produtos e serviços, atuando no ramo de construção de edifícios para comercialização no mercado imobiliário de consumo, mas não vem cumprindo com os ditames protetivos da relação consumerista quando da venda das unidades do imóvel, pela prática comercial adotada de forma abusiva, via estande de vendas, com omissão de informação determinante e falta de previsão contratual, o consumidor paga duas vezes por um serviço de corretagem que não procurou, não escolheu e não sabe que está utilizando, em benefício da ré, que assim, colhe vantagem em prejuízo do consumidor.

e) Embora tenha os desconsiderado, a fiscalização afirma que os valores pagos pelos compradores aos corretores se aproximam da comissão de venda paga pela incorporadora ao recorrente, ou seja, reconhece que existem duas comissões: a de venda que constitui receita da recorrente, empresa imobiliária, paga pelas incorporadoras de imóveis e a de compra, paga aos corretores pelos compradores. A partir dessa constatação arbitrou a comissão dos corretores pelo mesmo valor da comissão de venda. Estranha-se que, no entanto, afirme que tal fato seja inadmissível mas ao mesmo tempo o admita como verdadeiro. De fato, as comissões pagas aos corretores pelos compradores são expressivas. Examinados os recibos e notas fiscais, as comissões somam mais de 5% do valor de imóvel, sendo a de compra em torno de 1,5%. Isto significa que um corretor recebe do comprador do imóvel, considerando como exemplo um imóvel de R\$ 500.000,00, o valor de R\$ 7.500,00. Nada mal para uma única venda.

Quanto à base de cálculo arbitrada, os excessos não foram diferentes. Presumiu a fiscalização que toda a receita pela venda de imóveis, devidamente escriturada contabilmente, pertence somente ao recorrente e que as comissões dos corretores, supostamente omitidas da escrituração contábil, corresponderiam a esse mesmo valor, pois o Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região (CRECI – DF) prevê a divisão igual da comissão. De acordo com esse critério, os corretores seriam melhor remunerados que a empresa imobiliária, pois a comissão paga pelos compradores foram ignoradas no cálculo.

Assim, seja pela precariedade dos fundamentos que o suportam ou pelas contra-provas trazidas aos autos pela recorrente, concluo que o lançamento contém vício material insanável.

Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

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

...

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.³ Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192. Documento digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 15/12/2012 por ANA MARIA BANDEIRA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assinado digitalmente em 23/01/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário

Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão n° 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão n° 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Processo nº 10166.720564/2010-11
Acórdão n.º **2402-003.188**

S2-C4T2
Fl. 506

Em razão do exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário para exclusão, por vício material, dos levantamentos correspondentes ao arbitramento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a presunção de pagamento de comissões aos corretores de imóveis.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes