



**Processo nº** 10166.720564/2010-11  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-008.611 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2020  
**Recorrentes** LPS BRASÍLIA - CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados impede o conhecimento do recurso especial.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à matéria “inexigibilidade das Contribuições”, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Ana Paula Fernandes, que conheceram integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)  
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)  
João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, em face do acórdão 2402-03.188, de recurso voluntário, e acórdão 2402-004.173, de embargos de declaração, e que foram, respectivamente, totalmente admitido e parcialmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) retroatividade benigna - recurso fazendário; e (b) não incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração de corretores autônomos e (c) arbitramento de tais contribuições - recurso do contribuinte. Seguem as ementas das decisões, nos pontos que interessam:

### Ementa do acórdão de Recurso Voluntário

#### 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

#### CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS 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).

A decisão foi assim registrada:

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.

#### **Ementa do acórdão de Embargos de Declaração**

##### **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.**

Os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria enfrentada no acórdão embargado.

A decisão foi assim registrada

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os embargos opostos, vencido o conselheiro Thiago Taborda Simões. Os conselheiros Thiago Taborda Simões e Luciana de Souza Espíndola Reis apresentarão declaração de voto.

Neste tocante, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- havendo lançamento do tributo, juntamente com a multa por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96. Sustenta que tal norma deve ser comparada com a soma das multas aplicadas nos moldes do art. 35, inciso II e do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, na redação anterior, para fins de aferição da retroatividade benigna.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, nas quais afirma que o recurso não deve ser conhecido, ou, sucessivamente, ser desprovido.

Já em seu recurso especial, e no que foi objeto de admissão prévia pela Presidência, o contribuinte basicamente alega que:

- conforme paradigmas decorrentes dos acórdãos 2403-002509 e 2403-002508, os pagamentos efetivados para tais segurados (corretores autônomos) eram realizados pelos compradores dos imóveis mediante prévia estipulação contratual, não ficando demonstrado que a recorrente pagou valores a citados corretores; e
- conforme paradigma decorrente do acórdão 2803-3307, é indevida a inversão do ônus da prova e é impossível o contribuinte provar fatos negativos, devendo o Fisco demonstrar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário;
- a fiscalização não poderia presumir a ocorrência do fato gerador, assumindo-o como verdadeiro e transferindo ao contribuinte o ônus de fazer prova negativa.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais requereu seja negado provimento ao recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

### **1 Conhecimento**

Os recursos especiais são tempestivos, visto que interpostos dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), mas apenas o sujeito passivo demonstrou a existência de divergências nas interpretações da legislação tributária (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o seu recurso deve ser conhecido, mas não o da Fazenda Nacional.

Em seu apelo especial, a Fazenda Nacional alega o seguinte:

[...] Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou (b) a norma atual, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 44, I, Lei 9.430/1996, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação”.

No paradigma, consignou-se que havendo lançamento do tributo e descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96. Esta norma deve ser comparada com a soma das multas do art. 35, inciso II e do art. 32, inciso IV, da lei nº 8.212/91, na redação anterior, para fins de aferição da retroatividade benigna.

Verifica-se, portanto, clara divergência jurisprudencial, pois o acórdão recorrido aplicou o art. 35 na redação vigente à época dos fatos geradores, sem considerar a comparação das multas da forma preconizada pelo acórdão paradigma.

Como se vê, a Fazenda Nacional defende a aplicação da Súmula CARF 119, segundo a qual, no caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, a retroatividade benigna deve ser mensurada mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Veja-se:

Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No entanto, a própria autoridade fiscal asseverou que, como a contribuinte não teria apresentado a documentação necessária, não teria sido possível fazer a comparação da multa anterior (Auto de Infração Código de Fundamentação Legal 68 + 24% de multa) com a multa de ofício atualmente vigente (75% sobre as contribuições devidas). Veja-se:

No caso, também compõem os créditos apurados os 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 a 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. Estes créditos constituídos encontram-se discriminados no relatório **Discriminativo do Débito, DD, em anexo**, de acordo com os códigos de levantamento citados no item 18.

Ou seja, inexiste similitude fático-jurídica entre o paradigma e o caso concreto, pois, enquanto que no paradigma seria viável a comparação para efeito de aferição da penalidade mais benéfica ao contribuinte, no caso concreto a própria autoridade fiscal, que tem competência privativa para o lançamento, afirmou que não seria possível tal comparação.

Desta forma, entendo que o recurso da Fazenda Nacional não deve ser conhecido.

## 2 Inexigibilidade das contribuições

Discute-se nos autos se a recorrente remunerou corretores autônomos que lhe teriam prestado serviços como segurados contribuintes individuais e se ela é, portanto, obrigada ao recolhimento das contribuições sociais a cargo da empresa e destinadas à seguridade social.

O fato gerador das contribuições está basicamente previsto no art. 12, inc. V, alínea g, da Lei 8212/91, e daí se segue que as empresas são, em regra, obrigadas a recolherem as contribuições a seu cargo, descontarem as contribuições devidas pelos segurados e cumprirem as obrigações instrumentais previstas na legislação. Veja-se:

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).

Segundo a autuação fiscal:

[...] 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.

Entretanto, a fiscalização não comprovou que os corretores autônomos tenham prestado serviços à contribuinte, nem tampouco que esta os tenha remunerado direta ou indiretamente. Em verdade, e conforme se extrai das provas e dos esclarecimentos prestados nos autos, a contribuinte e os corretores autônomos pessoas físicas atuam, conjuntamente, no mercado imobiliário, para viabilizar a compra e venda de imóveis de seus clientes, auferindo, nesse trabalho, uma remuneração que é rateada em comum acordo. Tal remuneração é dividida com base em cláusula de rateio, de forma que os corretores pessoas físicas percebem os seus rendimentos diretamente dos clientes ou dos compradores, assim como a própria contribuinte autuada.

Essa hipótese está prevista e é, portanto, regulamentada pelo Código Civil brasileiro, em seu art. 728:

Art. 728. Se o negócio se concluir com a intermediação de mais de um corretor, a remuneração será paga a todos em partes iguais, salvo ajuste em contrário.

Como se vê no seu contrato constitutivo, a contribuinte tem, por assim dizer, o mesmo objeto social dos corretores associados (corretora pessoa jurídica e corretores pessoas físicas), de forma que os negócios por eles intermediados são concluídos mediante esforço comum, em consonância com o citado artigo. Dessa maneira, a remuneração devida a cada parte é rateada em frações equivalentes ou conforme dispuser o ajuste verbal ou escrito.

Na dicção do art. 722 do Código Civil, pelo contrato de corretagem, uma pessoa, não ligada à outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, obriga-se a obter para a segunda um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas.

No presente caso, é fácil concluir que a corretagem era exercida mediante esforço comum e que, nesse contexto, a autuada e os corretores pessoas físicas, cada um de sua forma, atuavam no mercado para a intermediação de negócios imobiliários. Resumindo de forma muito singela, pode-se afirmar que a contribuinte viabiliza a intermediação de negócios mediante o oferecimento de uma estrutura extremamente profissional e refinada (o que é fato público e

notório), inclusive com maior poderio de marketing e propaganda para divulgação (daí o uso de crachás, camisetas, cartões *etc*), ao passo que os corretores pessoas físicas, na outra ponta dos negócios, realizam os atos necessários às suas conclusões, de forma que a corretagem, nesses casos, é um pacto acessório realizado ao fim de uma série de outros atos complexos e interligados, praticados por ambas as partes (celebração de contratos com as incorporadoras e outros vendedores de imóveis, desenvolvimento de projetos, confecção de banco de dados para prospecção e ofertas a potenciais compradores, informação e exibição dos produtos – imóveis ou empreendimentos – no mercado de consumo, obtenção de certidões e demais documentos necessários à transmissão dos imóveis, obtenção de propostas e celebração de contratos de compra e venda, acompanhamento em tabelionatos *etc.*).

A associação entre a autuada e os corretores, em verdade, visa a atender interesse comum, consistente na intermediação e na realização de negócios através dos quais auferem a sua respectiva remuneração, a qual, por sua vez, é paga pelo próprio devedor da comissão (vendedor ou comprador, a depender de cada caso). Da mesma forma que inexiste prestação de serviços da autuada para os corretores (e isso jamais seria sequer cogitado), igualmente inexiste prestação de serviços dos corretores em favor da pessoa jurídica.

Esse modelo de negócio já tinha previsão no Código Civil e a interpretação de que haveria prestação de serviços dos corretores para a autuada infringe regra expressa do art. 728, que, de forma muito clara, prevê a hipótese de conclusão do negócio mediante a intermediação de dois ou mais encarregados. O vínculo associativo entre a contribuinte e os seus corretores estava legalmente determinado no Código, antes mesmo da atual redação do art. 6º da Lei 6530/78 pela Lei 13097/15).

No julgamento do PAF 10166.724562/2014-17, acórdão nº 1201-002.487, não passou despercebido à 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, que esse tipo de associação foi vital para a sobrevivência das imobiliárias, em face da crise que se verificou, recentemente, nesse mercado. Veja-se:

58. De fato, muitas vezes a legislação disciplina situações que se consolidaram, o que é o caso; dada a variabilidade do mercado imobiliário, e sendo desnecessários investimentos que, por exemplo, uma indústria (maquinário, edificações, estoques), ou mesmo um comércio (estoques, lojas) demandam, a atividade de comercialização de imóveis se caracteriza pela variabilidade de recursos humanos para cada momento econômico - se a imobiliária contratar como funcionários assalariados todos os corretores de que necessita em dado momento, em momento seguinte, corre o risco de ter que incorrer em encargos trabalhistas decorrentes da dispensa destes funcionários, pois o mercado já não justifica tantas pessoas.

59. Daí resultou que o arranjo mediante associações entre os Corretores e as pessoas jurídicas imobiliárias, na qual dividem o trabalho e os ganhos resultantes das vendas concretizadas, é o mais vantajoso, dada a flexibilidade; as equipes de vendas são formadas e dissolvidas sem maiores formalidades.

Atualmente, o § 2º do art. 6º da Lei 6530/78 (Lei Regulamentar da profissão de Corretor de Imóveis) estabelece o procedimento a ser adotado no contrato de associação entre o corretor e a imobiliária, determinando o seu registro no Sindicato competente, mas ao mesmo tempo esclarece que o corretor pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, sem criação de vínculo empregatício e previdenciário.

Tal regra decorre da prática amplamente realizada pelas imobiliárias (esclareceu-se nos autos, de forma no mínimo verossímil, que grande parte das imobiliárias mantém vínculo

de associação com seus corretores) e da regra expressa do art. 728 do Código Civil. Para maior clareza, transcrevo a nova redação dos parágrafos do art. 6º da Lei Regulamentar:

Art. 6º As pessoas jurídicas inscritas no Conselho Regional de Corretores de Imóveis sujeitam-se aos mesmos deveres e têm os mesmos direitos das pessoas físicas nele inscritas.

§ 1º As pessoas jurídicas a que se refere este artigo deverão ter como sócio gerente ou diretor um Corretor de Imóveis individualmente inscrito. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º O corretor de imóveis pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário, mediante contrato de associação específico, registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou, onde não houver sindicato instalado, registrado nas delegacias da Federação Nacional de Corretores de Imóveis. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 3º Pelo contrato de que trata o § 2ºdeste artigo, o corretor de imóveis associado e a imobiliária coordenam, entre si, o desempenho de funções correlatas à intermediação imobiliária e ajustam critérios para a partilha dos resultados da atividade de corretagem, mediante obrigatória assistência da entidade sindical. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 4º O contrato de associação não implica troca de serviços, pagamentos ou remunerações entre a imobiliária e o corretor de imóveis associado, desde que não configurados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício previstos no art. 3ºda Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 10 de maio de 1943. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

As novas redações dos parágrafos do art. 6º têm origem na emenda 264 à Medida Provisória 656/14, convertida na Lei 13097/2015. Tal emenda foi acolhida pela Comissão Mista encarregada, conforme Parecer 44/14, e foi incluída na conversão da MP na Lei 13097/15. A emenda foi clara ao determinar que a alteração era condizente com a prática de mercado e que inexistiria prestação de serviços do corretor para a imobiliária. Ou seja, o Congresso Nacional reconheceria a prática de mercado e sua consequente legalidade, sem reconhecimento de vínculo de qualquer natureza. Veja-se:

A modificação pretendida é condizente com a realidade do mercado de corretagem, em que os corretores de imóveis autônomos, na prática, vinculam-se a várias imobiliárias.

Não vejo como encaixar o fato concreto na hipótese de incidência das contribuições devidas à previdência, tanto porque inexiste prestação de serviços dos corretores para a imobiliária, quanto porque não é a imobiliária que lhes paga a remuneração. E, como frisado acima, a interpretação da fiscalização viola disposição literal de lei vigente à época dos fatos geradores, mais precisamente os arts. 722 e 728 do Código Civil. Atualmente, a Lei Regulamentar esclarece que o corretor pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário.

Em consonância com o art. 722 do Código, conclui-se que o corretor não está ligado a outrem em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, ao mesmo tempo que o art. 728 preceitua que a conclusão de uma avença pode realizar-se pela intermediação de mais de um corretor, regras estas aplicáveis ao caso vertente e que afastam, com rigor, a interpretação de que haveria prestação de serviços em favor da imobiliária.

Neste ponto, valho-me dos seguintes fundamentos do voto da Conselheira Renata Toratti Cassini, que, a meu ver, definem com precisão a relação jurídica entre a imobiliária e seus corretores (PAF 10166.724557/2014-12):

O contrato de corretagem, assim, é um contrato típico, que tem o seu próprio perfil jurídico. O que se pretende por meio da corretagem não é o “serviço” do corretor, mas o resultado da mediação, isto é, a conclusão do negócio. E a remuneração do corretor somente ocorrerá diante do resultado obtido.

[...]

Ora, percebe-se nitidamente que o contrato de corretagem não se confunde, em absoluto, com o contrato de prestação de serviços, notadamente no que diz respeito à remuneração. Como vimos, o objeto do contrato de corretagem não é a “atividade” do corretor, mas o resultado dessa atividade, qual seja, a mediação, estando a sua remuneração sujeita ao sucesso do negócio intermediado. A remuneração do corretor somente ocorrerá diante do resultado obtido. Jamais o corretor será remunerado por ter posto sua atividade à disposição de quem quer que seja e independentemente da obtenção ou não do resultado de sua atividade, como ocorre na prestação de serviços.

Assim, não há, em essência, prestação de serviços na corretagem, porque não há uma troca entre a atividade do corretor e a obrigação do incumbente de pagar a corretagem, uma vez que o seu objeto não é o “serviço” que tem que prestar o corretor, a atividade que tem de desenvolver a fim de viabilizar o negócio perseguido, mas sim o resultado dessa atividade, que pode ser alcançado ou não.

[...]

Veja-se que **a lei é clara no sentido de que na corretagem não há prestação de serviço, assim como não há mandato nem relação de dependência**. E onde a lei é expressa, não há lugar para interpretações, como adverte Carlos Maximiliano, citando o catedrático da Faculdade de Direito de Recife, Professor Paula Batista:

[...]

Assim, não há como afirmar que o contrato de corretagem é hipótese de prestação de serviços quando o Código Civil, expressamente, afirma que não é. Atente-se para o fato de que esse diploma legal, em seu Título VI, que trata “Das Várias Espécies de Contrato”, regulou em capítulos distintos, quais sejam os capítulos VII e XIII, respectivamente, o contrato de prestação de serviços, a que nos referimos brevemente linhas acima, e o contrato de corretagem, o primeiro, disciplinado nos artigos 593 a 609, e o segundo, nos artigos 722 a 729, deixando bem claro que se trata de institutos que, absolutamente, não se confundem nem se relacionam, a não ser pelo fato de se tratar de espécies do mesmo gênero, qual seja contrato.

[...]

O fato de a recorrente fornecer a estrutura aos corretores independentes para que desenvolvam sua atividades igualmente não desqualifica a relação de parceria existente entre eles nem implica nenhuma espécie de subordinação. Com efeito, o próprio Código Civil, em seu art. 981, dispõe que “celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens **ou serviços**, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”. (Destacamos)

Comentando o mencionado dispositivo, Ricardo Fiúza nos ensina que “Na sociedade simples, como não tem natureza empresarial, **admite-se que um sócio contribua, apenas, com serviços ou trabalho (...)**” (Novo Código Civil Comentado. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 902).

Ou seja, o próprio Direito Privado prevê a possibilidade da constituição de uma sociedade em que um (ou alguns) dos sócios contribua(m) apenas com serviços, sem que, por isso, deixe de haver uma verdadeira sociedade constituída para que haja uma relação de prestação e tomada de serviços entre esses atores.

[...]

No modelo de negócios apresentado, parece-nos, de fato, haver uma relação de associação ou parceria, em que a recorrente capta autorizações/permissões para a negociação de produtos imobiliários junto às incorporadoras e, relativamente a elas, assume o compromisso de envidar os esforços de venda das unidades imobiliárias, que podem ou não resultar em efetivo negócio.

Tendo em vista a necessidade de que o atendimento ao público comprador seja realizado por corretores pessoas físicas, conforme disposto no art. 3º, p. ún., do Decreto 81.871/78, a empresa efetiva suas vendas em parceria com corretores independentes na intermediação imobiliária, que se dedicam à captação do comprador específico com perfil adequado para o produto imobiliário anunciado. A álea contratual típica do contrato de corretagem se verifica pelo atingimento ou não da meta visada, qual seja a venda do imóvel.

Ou seja, as atividades da imobiliária e do corretor independente são bem distintas e complementares, e cada um corre os seus próprios riscos econômicos do negócio, uma vez que o contrato de corretagem é um **contrato aleatório**, que depende de um **acontecimento falível**, qual seja a concretização do negócio intermediado, para que, nos termos do art. 725 do Código Civil, a remuneração daqueles que atuam na sua intermediação, a corretagem, seja exigível.

A tese fiscal também não se adequa, a meu ver, ao art. 725 do Código Civil, abaixo transcrito:

Art. 725. A remuneração é devida ao corretor uma vez que tenha conseguido o resultado previsto no contrato de mediação, ou ainda que este não se efetive em virtude de arrependimento das partes.

Como se vê, a remuneração do corretor não está atrelada a um serviço prestado, mas sim ao resultado obtido, consistente na conclusão do negócio (arts. 722 e 728 do Código). O direito ao recebimento da comissão somente nasce com a obtenção do resultado previsto no contrato de mediação e esse resultado é auferido no interesse do incumbente (usualmente o vendedor do imóvel), o qual, portanto, tem o dever de pagar a comissão de corretagem. Expressando-se de outra forma, a remuneração do corretor não é sequer paga pela imobiliária, mas sim pelo incumbente (vendedor, incorporador *etc.*), ainda que tal encargo seja transferido ao comprador.

Em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça definiu o seguinte acerca do contrato de corretagem (REsp 1599511/SP, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 24/08/2016, DJe 06/09/2016):

Conclui-se, assim, neste item, que, no contrato tradicional de corretagem disciplinado pelo Código Civil, a obrigação de pagar a comissão ao corretor é, em regra, do incumbente (ou comitente), o qual, usualmente, no mercado imobiliário, é o vendedor, podendo, entretanto, ser transferida a outra parte interessada no negócio mediante cláusula contratual expressa no contrato principal.

E mais:

Conclui-se esse tópico, portanto, no sentido de que, na intermediação de unidades autônomas em estande de vendas, há prestação de serviço de corretagem para a venda de imóveis, sendo a contratação feita pelas incorporadoras.

Ou seja, a remuneração do corretor não é sequer paga pela autuada, mas sim pelo incumbente; ou, por cláusula de transferência, pelo comprador. E tal remuneração, ademais, não é devida em decorrência de uma prestação de serviços, mas apenas quando ocorre a obtenção do resultado previsto no contrato de mediação (a conclusão do negócio). Se o negócio não for concluído, o corretor não fará jus ao recebimento de qualquer comissão e, logo, não há que se

cogitar de pagamento por serviço prestado, tampouco que tal pagamento seja realizado pela contribuinte.

No julgamento do PAF 10830.726365/2013-71, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de julgamento, acórdão 2402-005.271, relator RONNIE SOARES ANDERSON, reconheceu, por unanimidade de votos, a inexistência de onerosidade, para afastar vínculo de emprego, naquela ocasião. Ora, a inexistência de onerosidade igualmente afasta a existência de pagamento de remuneração, pela autuada, com reflexos para o presente julgamento. Veja-se, nesse sentido, a ementa da referida decisão:

**IMOBILIÁRIA. CORRETOR DE IMÓVEIS. NÃO COMPROVAÇÃO DE RELAÇÃO DE EMPREGO.**

Não restando configurados satisfatoriamente na relação estabelecida entre imobiliária e corretores autônomos, os requisitos do vínculo empregatício, em especial a onerosidade e a subordinação jurídica, descabida a incidência de contribuições previdenciárias amparadas no entendimento do corretor como sendo segurado empregado, bem como as obrigações acessórias correlatas.

A 1ª Seção de Julgamento deste Conselho tem reconhecido que a autuada não é fonte pagadora de valores pagos a corretores autônomos. Nesse sentido, a par do acórdão 1201-002.487, supramencionado, cito a seguinte decisão:

[...]

**IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. NÃO CABIMENTO.**

Não há fundamentos para exigir da Recorrente qualquer valor a título de IRRF, pois na situação fática versada nos autos **não se trata de pagamentos a profissionais autônomos que tenham recebido por serviços prestados**. A Recorrente não é contribuinte ou responsável tributária relativamente às obrigações principais ou mesmo IRRF. Razão pela qual, impossível dela exigir o pagamento do crédito tributário em questão.

Quanto a aplicação da multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, a que faz remissão o artigo 9º da Lei nº 10.426/02, com as alterações constantes da Lei n.º 1.488/200, entendo que ela somente é aplicada quando exigida juntamente com o imposto.

(PAF 10166.724561/2014-72, acórdão 1401-002.069, relatora LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN, por unanimidade de votos)

Nesse contexto, o recurso especial do sujeito passivo deve ser provido, para que seja reformada a decisão *a quo* e seja cancelado o lançamento.

### **3 Ilegalidade do arbitramento**

Caso eu seja vencido no tópico anterior, restará analisar a tese de ilegalidade do arbitramento. Neste tocante, o contribuinte basicamente alega que a fiscalização não poderia presumir a ocorrência do fato gerador, assumindo-o como verdadeiro e transferindo ao contribuinte o ônus de fazer prova negativa.

Neste ponto, é importante observar que o recurso especial não foi admitido em relação à aplicação das normas procedimentais no tempo, tampouco houve questionamento efetivo em relação à distribuição proporcional dos valores arbitrados pelo Fiscal. Desta forma, o fato jurídico controvertido neste recurso pode ser resumido da seguinte maneira – vide fl. 759 do exame prévio de admissibilidade:

No que se refere ao arbitramento, a recorrente diz que o paradigma é frontalmente contra o posicionamento adotado pela turma recorrida, porque **o arbitramento da contribuição previdenciária não poderia ser uma “carta em branco” e a fiscalização não poderia presumir a ocorrência do fato gerador, assumindo-o como fato verdadeiro sem demonstrá-lo e transferindo ao contribuinte o ônus de produzir a prova negativa de sua inocorrência.**

[...]

Compulsando os autos, vislumbro a similitude da situação fática encontrada, porque o Colegiado a quo decidiu válida a autuação por arbitramento, com base em indícios de prestação de serviços, uma vez que o contribuinte não apresentou documentos, sob a alegação de que efetivamente não existiam. Todavia, o paradigma acostado traz que é indevida a inversão do ônus da prova e impossível o contribuinte provar fatos negativos, devendo o Fisco demonstrar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário. Destarte, para uma mesma situação, qual seja, o arbitramento de contribuições previdenciárias devido a não apresentação de documentos exigidos, temos duas decisões distintas. O **acórdão recorrido admitindo a autuação com base em indícios e presunções e o paradigma se posicionando pelo aprofundamento da investigação para verificar a ocorrência do fato gerador, respeitando o princípio basilar do processo administrativo fiscal que é a verdade material.** (destaques não constantes do original)

Ora, a competência para a comprovação dos fatos é privativa da autoridade administrativa, conforme preveem, expressa e literalmente, o art. 142 do CTN e o art. 9º do Decreto 70235/72:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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)

O art. 142 do Código Tributário Nacional impõe à autoridade administrativa a obrigação de verificar, isto é, de relatar e demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, devendo, ainda, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, na dicção do parágrafo único do art. 142 do Código, de forma que é dever inafastável da autoridade fiscal o empreendimento de todos os esforços na determinação de todos os critérios do fato gerador da obrigação tributária (ou critérios da regra matriz de incidência).

Ao demonstrar a ocorrência do fato gerador, a autoridade administrativa obviamente deverá comprovar todos os seus elementos, ou todos os critérios da regra matriz de incidência. Isso está evidenciado na própria redação do citado art. 142, que alude, expressamente, à demonstração da ocorrência do fato jurídico tributário, da matéria tributável, do cálculo do tributo e da identificação do sujeito passivo.

O Professor Luciano Amaro<sup>1</sup> decompõe o fato gerador em diversos elementos, que podem ser resumidos da seguinte forma: elemento material ou núcleo, relativo à ação ou situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária; elemento subjetivo, que se desdobra em sujeito ativo (credor da obrigação, ente estatal ou não) e sujeito passivo (devedor da obrigação); elemento quantitativo, corriqueiramente alusivo à base de cálculo e à alíquota do tributo; elemento espacial, considerando que inexistem fatos situados fora do espaço; e elemento temporal, já que o fato ocorre no tempo.

De forma similar, e ainda que sob outro enfoque e outra nomenclatura, o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> desenvolve e estuda aquilo que se denomina de regra matriz de incidência tributária. Isto é:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Quando da lavratura de Autos de Infração ou de Notificações de Lançamentos, as autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil devem comprovar, efetiva e documentalmente, o fato gerador da obrigação tributária, instruindo os lançamentos com todos os elementos probatórios. Da mesma forma que o contribuinte tem o ônus de instruir a sua impugnação com os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, a autoridade administrativa tem o ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador no ato do lançamento, sob pena de improcedência da autuação.

No caso concreto, entendo que a fiscalização realmente não comprovou que os corretores autônomos tenham prestado serviços à recorrente.

Pelo contrário, no item 5.2 do relatório fiscal, a autoridade lançadora afirma que a prestação de serviços teria sido constatada “*em conversa reservada com alguns corretores*”, o que infringe a regra expressa do art. 9º do Decreto 70235/72 e viola o direito de defesa do sujeito passivo, que não tem como defender-se de uma suposta conversa reservada. Neste mesmo trecho do relatório fiscal, parece-me claro que a autoridade supôs a existência de prestação de serviços, pois asseverou que “*é inconcebível admitir que uma empresa líder na comercialização de imóveis [...] aufera um valor expressivo [...] sem a participação do profissional corretor de imóvel*”. Trata-se, evidentemente, de uma alegação desacompanhada de provas, o que, igualmente, viola o art. 9º do Decreto 70.235/72. Transcrevo abaixo o citado trecho do relatório fiscal:

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

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 263/267.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 295.

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 aufera 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;

Quer dizer, sequer se discute a valoração das provas, mas sim os efeitos do descumprimento, pela autoridade lançadora, das normas dos arts. 142 e 9º, supramencionados, efeitos que, no meu entender, implicam violação ao direito de defesa e consequente improcedência do lançamento. Em sendo assim, entendo que o recurso especial deve ser provido neste ponto, para reconhecer que não ficou comprovada, documentalmente, a existência do fato gerador da obrigação tributária.

#### 4 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo; e por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)  
João Victor Ribeiro Aldinucci

#### Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relator, especificamente com relação ao Recurso Especial da Contribuinte, delas discordo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

#### Conhecimento

Antes de adentrar a análise das questões de mérito, cabe perquirir se o presente apelo atende aos pressupostos necessários ao seu conhecimento.

De se esclarecer que, quanto ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, as matérias devolvidas à apreciação deste Colegiado dizem respeito i) à alegada inexigibilidade das contribuições sociais relativas a contribuintes individuais que, segundo consta da autuação, prestaram serviços à Recorrente; e ii) à validade do arbitramento levado a efeito pelo Fisco.

Quanto à primeira matéria, estou de pleno acordo com o despacho que concluiu pelo seguimento do Recurso Especial, até porque os acórdãos recorrido e paradigma tratam situações semelhantes envolvendo, inclusive, o mesmo Contribuinte. Isto é, diante de um mesmo contexto fático, foram adotadas soluções em sentido diverso o que enseja o conhecimento do recurso interposto.

De outra parte, no que se refere à segunda matéria, validade do arbitramento, não restou configurado a dissenso interpretativo, conforme restará demonstrado adiante.

Veja-se que, no caso abordado no acórdão desafiado, a Fiscalização apurou a base de cálculo das contribuições previdenciárias com o uso da técnica do arbitramento, em virtude de a empresa não ter lançado em sua contabilidade o pagamento das remunerações dos corretores de imóveis, bem assim por não ter atendido à intimação para discriminar todos esses segurados, com os respectivos valores recebidos por eles.

Assevere-se ainda que no presente caso, a decisão recorrida é no sentido de que os corretores de imóveis prestaram serviços diretamente à Recorrente, sendo que essa dispunha de meios para demonstrar os valores efetivamente pagos a esses contribuintes individuais e, como não o fez, tomou para si “*o ônus de demonstrar que as conclusões da auditoria fiscal não corresponderiam à realidade*”.

De modo absolutamente diverso, na decisão trazida a cotejo, Acórdão nº 2803-003.307, tem-se caso envolvendo grupo econômico em que, segundo o entendimento do colegiado prolator do julgado, foram exigidos de empresa controlada documentos que estariam de posse da controladora, em virtude de essa última ter sido a responsável pela contratação dos prestadores de serviços que integravam equipe de venda cuja remuneração fora arbitrada. Senão vejamos trechos do voto condutor da decisão paradigmática:

O lançamento foi realizado em bases frágeis, utilizando-se o instituto da aferição indireta, sustentado pelas regras contidas no art. 33 da Lei nº 8.212/91, sob a alegação de que o contribuinte não fez a identificação individualizada dos segurados envolvidos no trabalho, com a respectiva remuneração, considerando que tais segurados não constavam das folhas de pagamento apresentadas, tidas pela fiscalização como insuficientes.

Acontece, porém, que as equipes de vendas, efetivamente, não estavam sob a tutela da empresa controlada (a recorrente), mas sim, sob o comando da empresa controladora.

In casu, portanto, tendo em vista a obviedade da matéria, a empresa controlada, não poderia, em princípio, apresentar relação individualizada de membros de uma equipe de vendas contratada por outra empresa, a controladora. (Grifou-se)

Com efeito, a leitura dos excertos colacionados, permite concluir pela inexistência de qualquer dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático específico de cada processo.

No *decisum* recorrido, repise-se, concluiu-se ser válido o arbitramento porque a Contribuinte deixou de apresentar documentos referentes a corretores de imóveis que lhe prestavam serviços de forma direta, tendo, de acordo com a decisão, assumido o encargo de comprovar que as conclusões do Fisco não corresponderiam à realidade. Diferentemente disso, no paradigma o que levou os membros do colegiado a concluir de modo distinto foi o fato de os documentos terem sido solicitados de empresa controlada, integrante de grupo econômico, quando, em verdade, a contratante dos serviços e detentora dos documentos aptos a comprovarem a real remuneração dos prestadores de serviços era a controladora.

Nestas circunstâncias, em virtude da ausência de similitude fática, não se verificou caracterizada a divergência.

Assim, haja vista a dessemelhança entre a situação retratada na decisão fustigada e no caso trazido a cotejo, não há como se afirmar que o colegiado prolator de tal decisão chegaria a conclusão análoga, caso estivesse diante do cenário aqui refletido.

Portanto, tendo em vista que o paradigma indicado não logrou caracterizar a divergência jurisprudencial alegada, não conheço do Recurso Especial da contribuinte no que toca à validade do arbitramento.

Em vista do exposto conheço parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, somente quanto à matéria inexigibilidade das contribuições sociais relativas a contribuintes individuais que prestaram serviços à Recorrente.

## Mérito

Em seu apelo, a Contribuinte busca demonstrar que os contratos por ela firmados previamente são fruto do exercício da autonomia privada e da liberdade de contratar, sendo por este motivo oponíveis ao Fisco por não afetarem sua posição jurídica, tampouco desvirtuarem a regra matriz de incidência.

Pretende com esse argumento fazer valer o entendimento de que foi escolhida uma configuração negocial lícita em que, de um lado há uma relação de venda entre as empresas proprietárias dos imóveis e a Recorrente, e, de outro, uma relação de compra, esta estabelecida entre os corretores pessoas físicas e os compradores das unidades imobiliárias.

Segundo esse raciocínio, inexistiria qualquer vinculação entre a corretora autuada e as pessoas físicas responsáveis pela efetivação das vendas, inclusive quanto à remuneração (comissão) que seria paga pelos adquirentes dos imóveis.

A análise dessa questão não pode prescindir de uma apreciação cuidadosa dos autos em busca dos elementos necessários a elucidação dos fatos que envolveram as transações imobiliárias que deram ensejo ao presente lançamento fiscal.

Localiza-se às fls. 182 a 191 o Contrato de Prestação de Serviços de Corretagem Imobiliária e Outras Avenças, firmado entre a Recorrente (contratada) e empresa proprietária de imóveis a serem vendidos (contratante).

Uma primeira estipulação presente nesse ajuste que nos chama atenção é aquela que menciona a disposição da contratante em prestar serviços à contratada, bem como aos interessados na aquisição das unidades, os clientes. Confira-se os “considerando”:

**CONTRATANTE** e **CONTRATADA** em conjunto denominadas simplesmente “Partes”, e, isoladamente, “Parte”; Considerando que:

(...)

(e) a **CONTRATADA** deseja prestar serviços à **CONTRATANTE** e também a potenciais interessados em adquirir uma ou mais Unidades (doravante denominados simplesmente “**CLIENTES**”), de modo a aproximar a **CONTRATANTE** e os **CLIENTES** com o objetivo de que estes celebrem a competente promessa de compra e venda da Unidade. (grifamos)

Essa parte do contrato, à toda evidência, deixa muito frágil a alegação da inexistência de relação entre a Imobiliária autuada e os compradores dos imóveis. Se havia o encargo de aproximar os clientes da empresa que a contratou, essa aproximação somente poderia se dar mediante o concurso de pessoas que representassem a Recorrente, no caso os corretores.

Prosseguindo nas estipulações contratuais, localizamos dentre as obrigações da contratante aquela onde se assumiu o compromisso de arcar com despesas de itens necessários à venda, tais como publicidade e estrutura física. Veja-se:

### III. OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE

3.1. Sem prejuízo das demais obrigações assumidas neste Contrato, a **CONTRATANTE** se obriga a:

(...)

- (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 show-room;
- (d) informar a **CONTRATADA** acerca de qualquer alteração no Memorial Descritivo do Edifício;
- (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. (grifamos)

Como se observa das disposições contratuais acima, os clientes eram atendidos pela contratada em locais específicos montados pela contratante, não se sustentando a tese de que inexistia vinculação entre os adquirentes dos imóveis e a imobiliária. Do mesmo modo, afasta-se o argumento de que a Recorrente atuava apenas como uma vitrine de negócios, visto que havia uma estrutura montada pela sua contratante para que ali os potenciais compradores fossem atendido, lógico, por pessoas a serviço da Imobiliária Lopes e Royal.

Essa constatação fica muito mais evidente quando passamos às disposições acerca das obrigações da contratada:

4.1. Sem prejuízo das demais obrigações assumidas neste Contrato, 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, tudo de acordo com o que, mercadologicamente, melhor proveito possa surtir para os fins aqui objetivados.
- (b) utilizar, na prestação dos serviços ora contratados, Corretores devidamente habilitados, competentes e em número suficiente para a perfeita execução de tais serviços;
- (...)
- (d) indicar apenas um único Corretor em cada Proposta, o qual deverá ter efetivamente participado da aproximação do respectivo CLIENTE; e, responsabilizar-se por todos os atos praticados por todo e qualquer Corretor e demais funcionários da CONTRATADA (“Representantes”).
- (...)

As partes do instrumento de contrato sublinhadas jogam uma luz sobre a configuração operacional verificada na situação sob enfoque. Tudo está a indicar que a estratégia negocial contava com o proprietário do imóvel e uma empresa imobiliária, que se utilizava da força de trabalho de corretores pessoas físicas para consecução dos objetivos contratuais.

E tem mais: o contrato garantia à contratante a prerrogativa de determinar o horário em que o pessoal da contratada deveria atuar na venda das unidades:

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.

Pois bem, as evidências acima apontam claramente que de fato havia uma prestação de serviço executada à contratada por corretores autônomos, ficando órfã a alegação de que a vinculação destes era exclusivamente com os clientes.

Observa-se que no voto do Relator há menção a supostos contratos de associação entre a recorrente e os corretores pessoas físicas, os quais, por força dos arts. 722 e 728 do

Código Civil, além do § 2º do art. 6º da Lei da Lei 6530/1978 (Lei Regulamentar da profissão de Corretor de Imóveis), inserido pela Lei 13.097/2015, afastariam a acusação fiscal quanto à ocorrência de prestação de serviço.

Os artigos da Lei Civil trazem a seguinte redação:

Art. 722. Pelo contrato de corretagem, uma pessoa, não ligada a outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, obriga-se a obter para a segunda um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas.

(...)

Art. 728. Se o negócio se concluir com a intermediação de mais de um corretor, a remuneração será paga a todos em partes iguais, salvo ajuste em contrário.

Essas duas normas não ajudam muito a recorrente. A primeira define o contrato de corretagem, que aplicada ao caso concreto vem acobertar a vinculação entre a vendedora dos imóveis e a imobiliária autuada. Não vislumbra serventia para afastar a relação de prestação de serviço verificada entre recorrente e agentes de corretagem.

Já o art. 728 apenas estipula que no caso de intermediação de mais de um corretor haverá rateio do valor da comissão em partes iguais, salvo ajuste em contrário. Todavia, no caso sob testilha não se verifica concurso de corretores na venda, mas vendas efetuadas por corretores pessoas físicas em nome do corretor pessoa jurídica, como se pode constatar da seguinte disposição do contato acima mencionado:

5.1 Em contraprestação aos serviços executados com base neste Contrato, a CONTRATANTE deverá pagar comissão equivalente a 2,2% (**dois por cento e dois décimos**) do valor total da venda da Unidade à CONTRATADA.

5.2 No ato da celebração da Promessa de Compra e Venda, a CONTRATADA poderá solicitar que o CLIENTE efetue o pagamento de comissão no valor de 1,3% (**Hum por cento e três décimos**) do valor total de venda da Unidade, a qual será devida pelo CLIENTE através de cheques nominativos aos corretores e supervisores que tiver(em) intermediado a venda da respectiva unidade, sendo recebidas a título de comissões individuais sobre as vendas realizadas, observados os requisitos enumerados na Cláusula infra.

Como se vê, por ordem da empresa imobiliária, o cliente poderia efetuar o pagamento de parte da comissão ao corretor que atuou na negociação. Isso deixa, mais claro impossível, que o pagamento da comissão ao corretor autônomo ocorria naqueles casos em que a corretora pessoa jurídica emanava tal ordem. Essa constatação afasta por completo qualquer alegação no sentido de que a recorrente não tinha qualquer interferência nos negócios entabulados pelos corretores.

Quanto ao art. 6º da Lei 6.830/1978, vale a pena transcrevê-lo:

Art. 6º As pessoas jurídicas inscritas no Conselho Regional de Corretores de Imóveis sujeitam-se aos mesmos deveres e têm os mesmos direitos das pessoas físicas nele inscritas.

§ 1º As pessoas jurídicas a que se refere este artigo deverão ter como sócio gerente ou diretor um Corretor de Imóveis individualmente inscrito. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º O corretor de imóveis pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário, mediante contrato de associação específico, registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou, onde não houver sindicato instalado, registrado nas delegacias da Federação Nacional de Corretores de Imóveis. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 3º Pelo contrato de que trata o § 2º deste artigo, o corretor de imóveis associado e a imobiliária coordenam, entre si, o desempenho de funções correlatas à intermediação imobiliária e ajustam critérios para a partilha dos resultados da atividade de corretagem, mediante obrigatória assistência da entidade sindical. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 4º O contrato de associação não implica troca de serviços, pagamentos ou remunerações entre a imobiliária e o corretor de imóveis associado, desde que não configurados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício previstos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

Acerca do contrato de associação entre corretores e imobiliária inexiste nos autos qualquer prova de que tenha ocorrido esse tipo de ajuste, pelo contrário, a prova documental aponta no sentido de que, ao invés de relação associativa, havia prestação de serviços dos corretores pessoas físicas à corretora pessoa jurídica para que esta cumprisse o ajustado com os proprietários dos imóveis.

Importante acrescentar que o Superior Tribunal de Justiça, ao se manifestar no sentido de que era devida a contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelas seguradoras aos corretores de seguros, assim entendeu acerca da prestação de serviços:

*E, no caso em análise, há sim prestação de serviços do corretor às seguradoras. Explico. Na corretagem de seguros, a função do corretor é a de intermediar o contrato entre o segurado e a seguradora, contribuindo para a obtenção do resultado econômico pretendido pela empresa, ainda que o profissional não esteja vinculado laboralmente a ela.*

(...).

*Repita-se:*

*o caso é de intermediação entre as partes envolvidas, ou seja, o fato de o corretor prestar serviço também ao segurado não leva à conclusão de que não tenha prestado serviço à seguradora. Tanto é assim que, justamente em virtude dessa intermediação, a pessoa jurídica remunera o corretor mediante o pagamento de uma comissão, arbitrada com base em percentagem do contrato celebrado. (REsp 519.260/RJ, Relator Ministro Herman Benjamin, DJU de 02.02.2009).*

Uma vez comprovada a existência de prestação de serviço, passemos a abordar acerca da incidência de contribuições sobre os valores envolvidos.

A Lei nº 8.212/91 assim dispõe sobre a tributação incidente sobre o contribuinte individual:

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

(...)

*V como contribuinte individual:*

(...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

(...)

Os corretores, por prestarem serviço à imobiliária, conforme vimos acima, são enquadrados na categoria de contribuintes individuais perante o Regime Geral de Previdência Social – RGPS, assim a empresa para quem laboraram sujeita-se a seguinte contribuição sobre as remunerações pagas:

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;  
(...)

A esse respeito o STJ editou o Enunciado de Súmula n.º 458, abaixo transscrito:

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

É bom que se diga que o fato de o pagamento aos corretores ter sido efetuado pelos compradores das unidades em nada altera a sujeição passiva da Imobiliária, a quem de fato foi prestado o serviço pelas pessoas físicas, que, conforme cláusula contratual acima transcrita, receberam comissões dos clientes em razão de autorização dada pela Recorrente.

Ademais, eventual pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar a natureza da operação realizada, qual seja, o corretor prestou à Empresa Imobiliária o serviço de intermediação de negócios junto a terceiros. Em se comprovando a ocorrência da prestação de serviço deste para com a Contribuinte, é esta quem deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Sobre tal questão, o CARF já se pronunciou nos seguintes julgados:

#### **Acórdão 9202-005.455**

SERVIÇO DE INTERMEDIAÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS. CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. COMPROVAÇÃO DE VÍNCULO. RESPONSABILIDADE.

O pagamento de comissão efetuado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de descaracterizar a prestação, à imobiliária, de serviços de intermediação junto a terceiros. Comprovada a ocorrência da prestação de serviços, é da imobiliária a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

#### **Acórdão 2302-003.573**

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES.

No caso de compra e venda de imóveis com a participação de corretores, ainda que todas as partes do negócio acabem usufruindo dos serviços de corretagem, a remuneração é devida por quem contratou o corretor, ou seja, em nome de quem atua.

Nesse sentido, ensina Orlando Gomes que se “somente uma das partes haja encarregado o corretor de procurar determinado negócio, incumbe-lhe a obrigação de remunerá-lo.

E ainda, entre nós, quem paga usualmente a comissão é quem procura os serviços do corretor” (GOMES, Orlando. Contratos. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 382).

É legítimo que, após a prestação dos serviços no interesse de uma das partes, haja estipulação de cláusula de remuneração, por se tratar de direito patrimonial, disponível. No entanto, tal prerrogativa não significa dizer que não houve ainda a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, pois o crédito jurídico do corretor decorre de sua prévia prestação de serviços, ainda que a quitação seja perpetrada, posteriormente, por terceiro (adquirente).

Para fins de incidência das contribuições previdenciárias, em cada caso, é preciso verificar quem são as partes da relação jurídica, para se saber quem é o credor e o devedor da prestação de serviços e, consequentemente, da remuneração (crédito

jurídico), pouco importando de onde sai o dinheiro, podendo nem mesmo haver transação financeira como sói ocorrer com as prestações in natura (utilidades).

## Acórdão 2402-003.188

### 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.

### CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS 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.

Acerca de situação paradigmática apresentada no voto do Relator, no caso o Acórdão 2402-005.271, há de se apontar falta de similitude que nos impede de adotarmos solução exegética igual. No caso do precedente, os corretores foram enquadrados como segurados empregados, ao passo que no acórdão recorrido a vinculação foi de contribuintes individuais (autônomos). Por outro lado, o conjunto probatório carreado pelo sujeito passivo aos autos do processo relatado na 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara foi bem mais robusto, uma vez que foram acostados contratos de associação entre a imobiliária e os corretores, além de decisões judiciais afastando a relação empregatícia.

A outra decisão mencionada pelo voto do Relator, o Acórdão 1401-002.069, afastou em relação ao mesmo sujeito passivo a obrigação de reter o Imposto de Renda na Fonte dos corretores autônomos. Esta decisão, embora traga situação similar à posta no recorrido, difere na abordagem dada pelo colegiado, que deixou de apreciar a existência de contrato entre vendedores e a Imobiliária autuada prevendo a necessidade desta de manter equipe de corretores para atender aos clientes e a responsabilizando por todas as ações praticadas desenvolvidas pelos corretores autônomos. Portanto, a diferença nos resultados dos julgamentos pode ser creditada a especificidades dos conjuntos probatórios analisados pelas turmas de julgamento.

Diante do exposto deixo de dar razão à Recorrente quanto à incidência de contribuições sobre os valores recebidos pelos corretores autônomos.

### Conclusão

Ante exposto, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional; e conheço parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, somente em relação à matéria “inexigibilidade das Contribuições” e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho