



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.721954/2012-62
ACÓRDÃO	2201-012.031 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMARKI EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS III SA - SPE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2008

NULIDADE. INTIMAÇÃO DAS PARTES PARA PARTICIPAREM DA SESSÃO DE JULGAMENTO. SUSTENTAÇÃO ORAL EM PRIMEIRA INSTÂNCIA (DRJ). NÃO CABIMENTO.

As DRJ são órgãos de deliberação interna da RFB, não havendo previsão legal para a participação dos interessados nas sessões de julgamento.

NULIDADE. NFLD/AUTO-DE-INFRAÇÃO. ADEQUAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Não enseja nulidade a formalização do documento denominado Auto de Infração tanto para constituição do crédito relativo a obrigações principais como acessórias, ao invés de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), diante da adequação da legislação tributária previdenciária ao rito do Decreto n.º 70.235/72. Modificação procedimental incapaz de ensejar prejuízo processual. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. Estando o auto de infração amparo em anexos e em relatório fiscal fundamentados não ocorre nulidade, especialmente quando não demonstrado incidência em quaisquer das hipóteses de nulidades dispostas na legislação do processo administrativo fiscal. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. INCORPORADORA. CORRETOR DE IMÓVEIS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Cabe à incorporadora o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as comissões pagas aos corretores contribuintes individuais que lhe prestam serviço, sendo sua a responsabilidade tributária ante o disposto no artigo 123 do CTN e inválida qualquer pretensão de transferência deste ônus a terceiro.

AFERIÇÃO INDIRETA.

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

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais, e decisões administrativas para os quais a lei atribua eficácia normativa, de modo que as decisões suscitadas pelo recorrente em seu recurso voluntário não são aplicáveis ao caso analisado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, prevista na Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente o conselheiro Weber Allak da Silva, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Dos Autos de Infração

Trata-se de Autos de Infração lavrados em desfavor do Contribuinte, referentes a Contribuições Previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, quais sejam:

(i) DEBCAD nº 37.352.724-1 AIOP (fl. 3) – contribuição social devida pela empresa, prevista no art. 22, inciso III, da Lei 8.212/91, incidente sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais;

(ii) DEBCAD nº 37.352.725-0 AIOP (fl. 15) – contribuição social devida pelos segurados contribuintes individuais, incidente sobre as remunerações pagas aos mesmos. Referidos valores não foram descontados pela empresa das remunerações pagas;

(iii) DEBCAD nº 37.352.723-3 AIOA (fl. 29) – lavrado em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV, e § 5º, da Lei 8.212/91, regulamentada pelo Decreto 3.048/99, uma vez que a empresa autuada deixou de informar nas suas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, nas competências 03/2008 a 08/2008, remunerações pagas a contribuintes individuais.

Da Impugnação

Cientificado dos Autos de Infração na data de 23/03/2012 (fls. 3, 15 e 29), o contribuinte apresentou, em 20/04/2012, Impugnações individuais em face de cada Auto de

Infração (fls. 882 a 896, fls. 897 a 912, e fls. 913 a 929) alegando, em apartada síntese, as razões sintetizadas nos tópicos abaixo:

- (i) Decadência;
- (ii) Preliminar de nulidade formal;
- (iii) No mérito: afirmou que a fiscalização partiu da falsa premissa de que a “autuada promovia a comercialização de unidades imobiliárias”, razão pela qual remunerava os corretores de imóveis a seu serviço. Aduziu que os corretores eram pagos diretamente pelos clientes (compradores de imóveis), uma vez que, conforme estatuto social, a atividade fim da empresa é voltada para a construção de imóveis e não a comercialização destes;
- (iv) Da indevida utilização da Base de Cálculo;
- (v) Do descabimento da Multa de Ofício;
- (vi) Descabimento de Tributação dos Demais Prestadores de Serviços Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas.

Pede, ao final, pela improcedência do lançamento fiscal, seja pelas preliminares invocadas, impossibilidade de incidência de multa de ofício ou mora, ou no mérito, pela inexistência de tributação sobre os fatos alegados.

Da Decisão em Primeira Instância

A 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I – DRJ/SP I, em sessão realizada na data de 30/01/2014, por meio do Acórdão nº 16-54.696 (fls. 933 a 955), julgou improcedente a impugnação apresentada, conforme ementa a seguir transcrita (fls. 933 a 934):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. - INOCORRÊNCIA

Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

A exigência de crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada são formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, sendo aquele (auto de infração) lavrado por servidor competente (Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil) e esta última (notificação de lançamento) expedido pelo órgão que administra o tributo. Está afastada a hipótese de nulidade quando o

lançamento, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos formais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

Tendo a empresa remunerado e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, III, da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados contribuintes individuais, descontando-as da respectiva remuneração, sendo que o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de recolher ou arrecadou em desacordo com a legislação. Art. 4º da Lei 10666/03 c/c art. 33, § 5º, da Lei 8.212/91.

BASE-DE-CÁLCULO. ARBITRAMENTO.

É lícita a apuração por aferição indireta do salário de contribuição, na ocorrência de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, com base nos dados a ela disponíveis, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

A multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ao qual faz referência o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, aplica-se ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias a partir da competência 12/2008.

MULTA MAIS BENÉFICA. RETROAÇÃO.

De acordo com o expresso no art. 106, II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional - CTN, em Auto de Infração lavrado contra o contribuinte por descumprimento de obrigação tributária previdenciária, devem ser confrontadas as penalidades apuradas conforme a legislação de regência do fato gerador com a multa determinada pela norma superveniente, aplicando-se a que lhe for menos severa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/08/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA APLICADA

Constitui infração por descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar GFIP com informações incorretas ou omissas de dados não correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária. Art. 32, IV c/c art. 32-A “caput”, da Lei 8.212/91. A empresa é obrigada a entregar mensalmente a GFIP relacionando todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias. Caso deixe de cumprir referida obrigação acessória, a empresa, a cada mês, comete uma infração, razão pela qual a multa deve ser aplicada por competência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificado da decisão de primeira instância na data de 10/02/2014, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. anexado à fl. 958, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 960 a 997), na data de 10/03/2014 (fl. 960), no qual alega, em apartada síntese, as razões sintetizadas nos tópicos abaixo:

(i) Ofensa Constitucional – princípio do devido processo legal – publicidade – contraditório e ampla defesa.

Suscita a recorrente a **nulidade do acórdão recorrido, em razão da ausência de notificação prévia sobre a pauta de julgamento da Sessão de Julgamento em primeira instância.**

(ii) Prejudicial de mérito:

a) Alteração de instituto de direito privado previsto na Constituição – alteração da definição de prestação de serviços, para inclusão de modalidade de contrato não prevista no tipo tributário: contrato de corretagem;

b) Distinção entre Prestação de Serviços e Corretagem: Aduz que corretor não presta serviços, mas faz mediação, de modo que não há incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento de tais verbas;

c) A remuneração do corretor: Afirma que não importa quem efetua o pagamento dos valores a título de comissão de corretagem, uma vez que não há prestação de serviços de corretagem para fins de incidência de contribuição previdenciária;

d) Alteração do Sujeito Passivo: Tece argumentações a respeito de que a empresa que contrato corretor não é sujeito passivo da contribuição previdenciária, que incide sobre a remuneração dele porque mediação não é prestação de serviços. Afirma categoricamente que não se trata da hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

(iii) Nulidade Formal do Auto de Infração;

(iv) Impossibilidade do arbitramento;

(v) Impossibilidade de se cumular a multa de ofício com a multa de mora. Subsidiariamente, que a multa seja limitada ao percentual de 20%.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pelo Contribuinte é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Das Preliminares

1.1. – Nulidade do Acórdão Recorrido – ausência de Notificação Prévia

O art. 25º do Decreto 70.235, de 1972 (PAF Processo Administrativo Fiscal), ao disciplinar a competência da DRJ, deixa patente que a DRJ “são órgãos de deliberação interna”:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

Em compasso com essa definição ao detalhar o procedimento na SEÇÃO VI: “Do Julgamento em Primeira Instância” não regulamenta a necessidade de as partes serem intimadas, e muito menos a possibilidade de haver sustentação oral em sede de primeira instância de julgamento.

E o princípio da ampla defesa e do contraditório não ficam prejudicados uma vez que toda a concentração documental e provas ficou reservado para momento da apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade, como de fato ocorreu.

Cito, nesse sentido, entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

Ementa: ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL Ano-calendário: 2015 NULIDADE. INTIMAÇÃO DAS PARTES PARA PARTICIPAREM DA SESSÃO DE JULGAMENTO. SUSTENTAÇÃO ORAL. NÃO-CABIMENTO. **As DRJ são órgãos de deliberação interna da RFB, não havendo previsão legal para a participação dos interessados nas sessões de julgamento.** INCOMPETÊNCIA TERRITORIAL DA DRJ. INEXISTÊNCIA. O Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) estabelece que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) têm jurisdição nacional não havendo qualquer mandamento legal impondo a jurisdição territorial absoluta. SIMPLES NACIONAL TERMO DE INDEFERIMENTO DÉBITOS Não poderá recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a

microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débitos com a Fazenda Pública Federal. (Acórdão nº 1301-004.928, Relator: Iliana Zavala Davalos, Data de Julgamento: 09/12/2020).

Rejeito, portanto, esta primeira preliminar de nulidade.

I.2. – Nulidade Formal do Auto de Infração: Auto de Infração x Notificação Fiscal de Lançamento

Ainda em sede de preliminar, suscita a recorrente a nulidade do Auto de Infração, por – suposto – equívoco e erro no enquadramento do débito como auto de infração. Afirmo que quanto ao descumprimento da obrigação principal deveria haver Notificação de Lançamento, e o Auto de Infração seria apenas e tão somente quanto ao descumprimento de obrigação acessória.

Não assiste razão à recorrente.

Isso porque, a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de contribuições previdenciárias não recolhidas, bem como aquele decorrente do descumprimento de obrigações acessórias, encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Os Autos de Infração foram lavrados por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. A empresa foi cientificada dos autos de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Desse modo, entendo que os lançamentos tributários atenderam aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº

70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

As demais alegações tecidas pela recorrente como prejudicial de mérito, ausência de prestação de serviços pelos corretores para fins de incidência de contribuição previdenciária, se confundem com o mérito propriamente dito, de modo que serão tratados no tópico a seguir.

II. Mérito

II.1. – Da Natureza Jurídica da Comissão de Corretagem e do Erro na Identificação do Sujeito Passivo

No mérito, **cinge-se a controvérsia a respeito da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de comissão de corretagem.**

A recorrente afirma que houve uma alteração do instituto do direito privado, uma vez que o lançamento, assim como a decisão de piso, incluiu uma definição de contrato não prevista no tipo tributário (contribuição previdenciária), qual seja, o contrato de corretagem, que possui previsão legal nos artigos 722 e seguintes do Código Civil.

Afirma que o contrato de corretagem não caracteriza prestação de serviços, mormente em que o corretor não presta serviços, mas faz mediação, de modo que não há incidência de contribuição previdenciária sob os valores pagos a título de comissão de corretagem.

Traz considerações sobre as obrigações do corretor, que encontram-se inculpidas no artigo 723 do Código Civil. Aduz que a fiscalização distorceu a natureza de um contrato tipicamente civil, para dizer que houve uma prova de relação jurídica de prestação de serviços entre o corretor e a recorrente.

Salienta que a fiscalização utilizou-se apenas da publicidade interna da empresa recorrente (fotografias sem qualquer identificação), para supor que tais pessoas seriam corretores de imóveis.

No que tange à remuneração paga aos corretores de imóveis, esclarece que se trata de remuneração pela mediação do negócio jurídico, mas não caracteriza remuneração pela prestação de serviços, de modo que não deve haver incidência de contribuição previdenciária.

Por fim, tece alegações no sentido de que o corretor de imóveis é contribuinte autônomo, sendo este o **único** sujeito passivo responsável pelo recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, incidentes no percentual de 20% (vinte por cento) sobre os valores recebidos a título de comissão de corretagem.

Pela pertinência com o caso em análise e por concordar com os fundamentos adotados, utilizo como razões de decidir em relação aos tópicos em análise, as conclusões apontadas no Acórdão 2202-005.253 - 2ª Seju/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, julgado em sessão

de 05 de junho de 2019, de relatoria do Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima, mediante a reprodução do seguinte excerto do voto:

29. Recorde-se logo de pronto que, mesmo havendo algum tipo de contrato pactuado de forma escrita ou verbal que tenha sido celebrado entre qualquer das envolvidas (empresa autuada, compradores e corretores), tais contratos não podem ser utilizados para que a empresa possa se eximir das suas obrigações tributárias, conforme prescreve o art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

30. Da Lei nº 8.212/91 pode-se inferir se os corretores são ou não contribuintes individuais, conforme excerto de seu artigo 12, a seguir apresentado:

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). (grifei)

31. Muito claro está, pela legislação acima apresentada, que os corretores, quando prestam serviços eventualmente a empresas, são indubitavelmente considerados contribuintes individuais. O contribuinte individual corretor de imóveis está definido como sendo “quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas”.

32. Como bem destacado no Acórdão a quo, a alegação de não incidência prevista no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 não procede, pois, “as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário” se referem a salário-de-contribuição de segurado empregado da empresa e não a salário-de-contribuição de contribuinte individual, que é o caso dos corretores autônomos. Então, **os recebimentos dos corretores não se enquadram no conceito de “ganhos eventuais” por se tratar de remuneração vinculada ao serviço prestado de corretagem cujo caráter do serviço prestado é eventual, diferentemente do empregado, que presta serviço habitual e pode ter ganho eventual.**

33. Complemente-se lembrando que o art. 722 do Código Civil distinguiu o conceito de corretagem da simples prestação de serviços, e para fins previdenciários deve ser observado o sentido largo da expressão “prestação de

serviços". O corretor de imóveis tem sua profissão regulamentada pela Lei nº 6.530/78, que prescreve no caput do seu art. 3º:

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.

(...)

34. **Percebe-se que o corretor de imóveis exerce a intermediação de operações imobiliárias, ou seja, a aproximação das partes envolvidas na compra e venda de imóveis. Apresenta-se aqui um contrato do tipo aleatório, no qual a remuneração percebida está vinculada à obtenção de um resultado útil, e o pagamento da comissão pelo contratante ou tomador ao corretor de imóveis não desfigura o caráter de contraprestação de serviços.**

35. Dessa forma, **apesar das peculiaridades da corretagem, para fins previdenciários ela se constitui em prestação de serviços, em relação à qual é devida a contribuição previdenciária, devendo ser destacado que a interpretação das leis ordinárias deve ser sempre realizada com o respeito aos princípios constitucionais que lastreiam as contribuições em lide, os princípios da solidariedade e da equidade na participação do custeio** (artigos 3º, 194 e 195 da CF).

(...)

41. O fato é que os elementos dos autos, a experiência comum, bem como sucessivas decisões em sede judicial, reconhecem que nas vendas de imóveis de empreendimentos o corretor que intermedia a transação, na ampla maioria dos casos, não realiza sua atividade em prol do comprador, mas sim opera tendo em vista aos interesses de seu contratante, a empresa imobiliária ou mesmo diretamente a incorporadora.

42. Tal situação é tão notória e real que foi atestada por uníssonos julgados, valendo transcrever a seguinte passagem do acórdão do REsp nº 1.599.511/SP, no qual o relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, após explicar que usualmente o incumbente no contrato de compra e venda de imóveis é o vendedor, passar a asseverar:

"Modernamente, a forma de atuação do corretor de imóveis tem sofrido modificações nos casos de venda de imóveis na planta, não ficando ele mais sediado em uma empresa de corretagem, mas, contratado pela incorporadora, em estandes situados no próprio local da construção do edifício de apartamentos.

O cenário fático descrito nos processos afetados é uniforme no sentido de que o consumidor interessado se dirige a um estande de vendas com o objetivo de comprar uma unidade autônoma de um empreendimento imobiliário.

No estande, o consumidor é atendido por um corretor previamente contratado pela incorporadora.

Alcançado êxito na intermediação, a incorporadora, ao celebrar o contrato de promessa de compra e venda, transfere para o promitente/comprador a obrigação de pagar a comissão de corretagem diretamente ao corretor, seja mediante cláusula expressa no instrumento contratual, seja por pactuação verbal ou mediante a celebração de um contrato autônomo entre o consumidor e o corretor.

(...)

Esse quadro fático sintetiza a prática usual do mercado brasileiro da utilização da corretagem em benefício do vendedor, pois toda a atividade desenvolvida, desde a divulgação até a contratação, tem por objetivo angariar clientes para a incorporadora (promitente/vendedora)."

(...)

45. Entretanto, a possibilidade de pagamento da comissão pelo comprador não afeta, de forma alguma, a responsabilidade tributária do tomador dos serviços de corretagem, posto que o art. 123 do CTN dispõe que "Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

46. Dessa forma, ainda que o pagamento dos serviços tenha sido realizado por terceiro não pela imobiliária, tal situação não influi na incidência das contribuições previdenciárias, não sendo relevante a origem do fluxo financeiro (note-se que pode ser quitado certo salário ou prestação de serviços com cheques de terceiros, sem alterar a relação jurídica tributária). Portanto, há que se concluir que a obrigação tributária da contribuinte, como contratante desses corretores, não se modifica pelo acerto realizado quanto ao pagamento.

Nesse sentido é o entendimento majoritário deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se observa das ementas a seguir transcritas:

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2008 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. PAGAMENTO DA COMISSÃO DIRETAMENTE PELO CLIENTE. IRRELEVÂNCIA PARA CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Independentemente do fato do cliente pagar a comissão diretamente ao corretor de imóveis, comprovando-se a existência de vínculo de trabalho deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas obrigações tributárias decorrentes do serviço prestado. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE REMUNERAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. Comprovando-se a prestação de serviço por pessoa física, presume-se ocorrido o fato gerador de contribuições previdenciárias, cabendo a exigência das

contribuições correspondentes, a menos que o sujeito passivo consiga comprovar a inexistência de remuneração. (Acórdão nº 9202-010.542, Relator: Marcelo Milton da Silva Risso, Data de Julgamento: 23/11/2022).

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SÚMULA CARF Nº 99. Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 148. No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. IMOBILIÁRIA. CORRETOR DE IMÓVEIS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Cabe à imobiliária o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as comissões pagas aos corretores contribuintes individuais que lhe prestam serviço, sendo sua a responsabilidade tributária ante o disposto no artigo 123 do CTN e inválida qualquer pretensão de transferência deste ônus a terceiro. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. SÚMULA CARF Nº 210. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI. No lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir da competência 12/2008, é devida a multa de ofício de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado, sendo cabível a sua qualificação apenas quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72e73daLei nº 4.502 de 1964. MULTA. VALOR SUPOSTAMENTE EXORBITANTE. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que tem valor exorbitante. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCONTODA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS. CORRETORES DE IMÓVEIS.CFL59. Constitui infração à legislação previdenciária, passível de aplicação de penalidade, o não desconto, pelo

contribuinte, da contribuição previdenciária devida pelos segurados contribuintes individuais a seu serviço, considerados estes como corretores de imóveis pessoas físicas. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS NA FOLHA DE PAGAMENTO. CORRETORES DE IMÓVEIS. CFL 30. Constitui infração à legislação previdenciária, passível de aplicação de penalidade, penalidade, a elaboração da folha de pagamento, pelo contribuinte, com omissão, no todo ou em parte, dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, considerados estes como corretores de imóveis pessoas físicas. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE EXIBIR DOCUMENTO OU LIVRO RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS NA LEI Nº 8.212 DE 1991 OU APRESENTAÇÃO QUE NÃO ATENDA ÀS FORMALIDADES LEGAIS EXIGIDAS. Constitui infração deixar a empresa de exibir à fiscalização todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias. PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação vigente. ALEGAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE INFIRMAR O LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Alegações sem qualquer comprovação não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal. PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163. Descabe a realização de perícia e diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já com a impugnação. O procedimento de perícia não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova. O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA. Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa. (Acórdão nº 2201-011.954, Relatora: Débora Fófano dos Santos, Data de Julgamento 13/12/2024).

Diante disso, deve ser mantido o lançamento tributário lavrado em face da recorrente.

Da aferição indireta

A recorrente alega que é equivocada a utilização da aferição indireta como medida para base de cálculo para a cobrança das contribuições previdenciárias, tendo em vista que a própria Fiscalização relacionou os registros contábeis apresentados ao longo da instrução, com seus lançamentos esporádicos. Sustenta, então, que, na pior das hipóteses, a base de cálculo deveria ser esses valores colacionados pela própria fiscalização.

Afirma, ainda, que há ausência de tipicidade, pois o dispositivo aplicado foi o parágrafo 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, cuja exigência básica para a aferição indireta é a contabilidade não registrar o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, sendo que está provado nos autos que a efetiva remuneração dos corretores é feita diretamente pelos clientes.

Mais uma vez não assiste razão à recorrente.

Isso porque, conforme pode ser verificado no Relatório Fiscal (fls. 35 a 42), a recorrente foi intimada, em mais de uma ocasião, a apresentar documentos e prestar esclarecimentos à fiscalização, em especial para apresentar uma relação contendo a identificação de todos os corretores de imóveis e seus respectivos pagamentos, limitando-se a informar que “a empresa não comercializa imóveis, haja vista que seu fim estatutário é de incorporação”.

Por sua vez, a não apresentação dos referidos documentos não permitiu ao Auditor Fiscal atestar a consistência e integridade dos lançamentos contábeis e a real natureza dos pagamentos efetuados. Assim, diante da insistente recusa da empresa em apresentar a documentação solicitada, **a autoridade fiscal não teve alternativa a não ser lançar de ofício a importância que reputou devida, considerando a totalidade dos pagamentos registrados nos lançamentos contábeis discriminados no item 4.1.2 do Relatório Fiscal (fls. 32/50), como efetuados a pessoas físicas (contribuintes individuais) em contrapartida à prestação de serviços.**

O arbitramento e a aferição indireta, conforme praticados pela fiscalização no presente caso, estão completamente amparados na legislação vigente. O Código Tributário Nacional prevê tal procedimento:

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

Por outro lado, o parágrafo 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941 de 27/05/2009, em consonância com artigo 148 do CTN, estabelece:

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

§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das

contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos

§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§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.

Outrossim, no que concerne à inversão do ônus probatório, o parágrafo 6º do mesmo artigo 33 da Lei nº 8.212/91, estabelece:

§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.

Nesse sentido, caberia à recorrente o ônus da prova do fato desconstitutivo apontado pela fiscalização, nos termos do artigo 373 do CPC, do qual dele não se desincumbiu, poderia ter sido feita, por ocasião da impugnação interposta, com a juntada aos autos dos documentos não apresentados durante a ação fiscal, até porque são documentos básicos (Notas Fiscais, Recibos etc.), que comprovariam a natureza dos pagamentos efetuados e escriturados na sua contabilidade.

Este é também o entendimento majoritário do CARF, vejamos:

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/2004 a 30/09/2006 CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE NA FALTA OU DEFICIÊNCIA NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. COMPROVAÇÃO DA DEFICIÊNCIA. Constatada a deficiência ou falta de contabilidade, o método de arbitramento das contribuições devidas na obra de construção civil se justifica quando reste comprovado, no curso da Fiscalização, que a contabilidade apresenta grau de deficiência que a torne imprestável para a identificação da base de cálculo das contribuições devidas. (Acórdão nº 2201-009.155, Relator: Fernando Gomes Favacho, Data de Julgamento: 02/09/2021).

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004 CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não se configura cerceamento de defesa quando nos autos se encontram a descrição dos fatos, o enquadramento legal e todos os elementos que permitem ao contribuinte exercer seu pleno direito de defesa. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do

lançamento. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REMUNERAÇÃO PAGA AOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. IMUNIDADE. NÃO ABRANGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES A CARGO DOS SEGURADOS. São devidas as contribuições para a Seguridade Social incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais (art. 20 e 21 da Lei 8.212/91 c/c art. 4º, caput da Lei 10.666/03). A entidade, imune ou não, está obrigada a reter as contribuições dos segurados e recolhê-las aos cofres previdenciários. LANÇAMENTO. **AFERIÇÃO INDIRETA. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa, ao contratante pessoa física ou ao segurado o ônus da prova em contrário.** ARROLAMENTO DE BENS. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF Nº 109 (VINCULANTE). O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens. (Acórdão nº 2201-010.259, Relator: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Data de Julgamento: 03/02/2023).

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Demonstrado o atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72 e a observância do contraditório e ampla defesa do contribuinte, mediante o transcurso do PAF de forma hígida e escorreita, afasta-se a hipótese de nulidade do lançamento. **AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. Não havendo documentos dignos de confiabilidade e em desconformidade com as regras fiscais, civis e/ou contábeis exigidas em lei, é possível ao agente fiscal lançar mão da aferição indireta para a determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias (art. 33, §§3º e 6º da Lei n. 8.212/91).** (Acórdão nº 2301-011.215, Relatora: Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Data de Julgamento: 03/04/2024).

Da Multa pelo Descumprimento de Obrigação Principal e Acessória

Conforme se observa no Relatório Fiscal (fls. 45 a 47), foram lavradas multas pelo descumprimento de obrigação principal, assim como da obrigação acessória, quais sejam:

- (i) Multa de ofício, prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, nas competências a partir de dezembro/2008, bem como nas competências de setembro/2008 e outubro/2008, que foi aumentada no percentual de 50%, totalizando 112,5%, com fundamento no artigo 35 da Lei nº 8.212/1991;
- (ii) Multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), diante da apresentação GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (DEBCAD nº 37.352.723-3 – fl. 29), nos termos do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991.

Após o advento da MP 448/2009, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, de 27/95/2009, houve alteração dos artigos 32-A e 35 da Lei nº 8.212/1991, devendo ser aplicado o princípio da retroatividade benigna, independentemente daquela que se encontrava em vigor na data do lançamento, como exige o artigo 106 do CTN, comparando-se as multas anteriores (artigo 35 e 32-A, da norma revogada), e os artigos 35 e 32-A na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

A matéria encontra-se, inclusive, sumulada neste Conselho, de observância obrigatória:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

Portanto, deve-se apurar a retroatividade benigna em relação às multas aplicadas a partir da comparação do devido à época dos fatos com o regramento contido nas novas redações dos artigos 32-A e 35 da Lei 8.212/1991.

Com efeito, nesse ponto, ambas as multas – descumprimento de obrigação principal (de Ofício Agravada), e descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) – devem ser aplicadas nos exatos termos acima citados.

Das decisões administrativas e Judiciais

Por fim, a Recorrente cita ao longo de toda a sua peça recursal diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, as decisões administrativas e judiciais trazidas pela recorrente à presente lide.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, dar parcial provimento, tão somente para aplicar a retroatividade benigna, mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 em relação às obrigações principais e da antiga e da nova redação do artigo 32 da citada Lei em relação à obrigação acessória, nos termos da Súmula CARF Nº 196.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas