



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

Processo n° 10166.722542/2013-21
Recurso n° 99.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-004.326 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2015
Matéria Corretagem
Recorrente JOSÉ CELSO GONTIJO ENGENHARIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO. APLICAÇÃO DO ENUNCIADO DA SÚMULA CARF N. 99.

De acordo com a Súmula Vinculante n° 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4° do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso, verificou-se que há demonstração pela autuada de recolhimento [fl. 120], logo, devendo ser aplicada à regra disposta no art. 150, §4°, CTN.

O enunciado Súmula CARF n° 99 prevê que: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, 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 a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

PAGAMENTO A CORRETORES POR PESSOAS FÍSICAS. DESNECESSIDADE DE INFORMAÇÃO EM GFIP.

O lançamento teve como motivação o entendimento da Autoridade autuante de que a Recorrente pagara indiretamente valores aos corretores de imóveis.

Assim, não ocorrendo os sobreditos pagamentos pela Recorrente nem diretamente e tampouco indiretamente, não se caracterizaram os fatos geradores descritos por aferição indireta no lançamento em comento, não ensejando, por consectário, a obrigatoriedade da contribuinte de informar tais valores em GFIP.

DÚVIDAS SOBRE AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATOS. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. Em conformidade com o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nas obrigações tributárias e acessórias, na questão de mérito, referente à remuneração de corretores autônomos, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Cleberson Alex Friess, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão. Declaração de voto: Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

CLEBERSON ALEX FRIESS - Declaração de voto

EDITADO EM: 16/04/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CLEBERSON ALEX FRIESS, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA.

Relatório

Peço licença para adotar o relatório constante do Acórdão n. 03-52.661'-00.173 [fls. 1.100 e ss]:

Trata-se de crédito tributário, constituído em desfavor da empresa JOSÉ CELSO GONTIJO ENGENHARIA S/A, por intermédio dos seguintes autos de infração de obrigação

principal: – AIOP DEBCAD 37.315.769-0, no valor de R\$ 394.977,88 (trezentos e noventa e quatro mil, novecentos e setenta e sete reais e oitenta e oito centavos) e o AIOP DEBCAD 37.315.770-3, no valor de R\$ 217.237,87 (duzentos e dezessete mil, duzentos e trinta e sete reais e oitenta e sete centavos), relativos às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, parte patronal e parte dos segurados, respectivamente, incidentes sobre as remunerações pagas a Corretores Imobiliários, consolidados em 24/04/2013.

Faz parte, também, do presente processo o Auto de Infração de obrigação acessória - AIOA DEBCAD n. 37.315.768-1 (CÓDIGO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL - 68), no valor de R\$ 51.521,40 (cinquenta e hum mil, quinhentos e vinte e hum reais e quarenta centavos), por deixar de declarar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, nas competências 01/2008 a 11/2008, conforme demonstrado no Relatório Fiscal às fls. 56.

DOS AUTOS DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (AIOP) DEBCAD - AIOP DEBCAD 37.315.769-0 e DEBCAD 37.315.770-3.

Integra o crédito previdenciário constituído, as contribuições devidas pela Empresa (parcela patronal), as contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais (parcela dos segurados - não descontadas pela Empresa das respectivas remunerações pagas, devidas ou creditadas) e as multas e juros devidos. Tais contribuições previdenciárias não foram recolhidas à Seguridade Social por meio de GPS (Guia da Previdência Social), não transitaram pela folha de pagamento da Empresa, não foram declaradas nas GFIP do período correspondente, nem contabilizadas em conta específica de despesa, à época dos fatos, conforme determina a legislação em vigor.

Da análise da documentação apresentada pela empresa, assim como dos esclarecimentos prestados, a auditoria fiscal constatou que a JCGontijo não declarou nas GFIP do período fiscalizado os pagamentos efetuados a corretores de imóveis que lhe prestaram serviços, como também não reteve as contribuições de responsabilidade desses segurados (contribuintes individuais), conforme determina o art. 4º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, nem recolheu as contribuições sociais devidas à Seguridade Social.

Considerando a insuficiência da documentação apresentada e dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, conforme consta do Relatório Fiscal, foi necessária à realização de diligências junto a adquirentes de imóveis comercializados pela Empresa, selecionados por amostragem, com o objetivo de levantar informações complementares de interesse do fisco, os quais estão identificados no quadro abaixo:

[...] As diligências fiscais realizadas foram motivadas com base nas respostas apresentadas pela Empresa. Nos itens 9 e 10 do

*TIPF, a auditoria fiscal requereu, respectivamente, os contratos de prestação de serviços firmados com pessoas jurídicas para planejamento e venda de imóveis que houver construído e/ou incorporado no período fiscalizado, e os contratos firmados com corretores de imóveis, pessoas físicas, para a intermediação e venda das unidades comercializadas diretamente pela JCGontijo. Nesse sentido, a Empresa respondeu que o requerido **“ficou prejudicado pela inexistência de contratos com pessoas jurídicas e corretores, sendo estes últimos autônomos, sem qualquer vínculo”** com a Empresa.*

Nesse sentido, segundo as diligências realizadas, a auditoria fiscal apurou que a situação de fato não corresponde com as alegações da Empresa, pois diante da documentação apresentada e da análise das informações prestadas, os adquirentes afirmaram que o imóvel foi adquirido com a intermediação da empresa JCGONTIJO; o corretor, que intermediou a venda, apresentou-se como representante da JCGONTIJO; e o contato preliminar ocorreu no escritório da Empresa (EQS 114/115, Asa Sul) ou no stand de vendas instalado no local do empreendimento.

*Com relação aos contratos firmados com pessoas jurídicas para prestação de serviços de intermediação imobiliária, não apresentados pela Empresa sob a alegação de inexistência de tais contratos, essa afirmação também não corresponde com a realidade dos fatos, pois a própria Empresa, posteriormente, em atendimento ao TIF 001, de 18/07/2012, argumentou que a JCGONTIJO **“é incorporadora e não tem equipe de vendas, as vendas ocorreram por empresas de intermediação imobiliária”**, apresentando contratos firmados com ABA Empreendimentos e Assessoria Empresarial Ltda (CNPJ 04.284.498/0001-12), Paulo Baeta Empreendimentos Imobiliários Ltda (CNPJ 00.630.095/0001-27) e LPS Brasília Empreendimentos Imobiliários Ltda (09.264.879/0001-53)*

Os documentos obtidos por meio das citadas diligências, as informações e os esclarecimentos prestados pelos diligenciados encontram-se no Anexo 12 do Relatório Fiscal.

A auditoria fiscal firmou convicção sobre a admissibilidade do lançamento do crédito previdenciário referente ao fato gerador “pagamento de remuneração, a título de comissão de venda, efetuado a corretores de imóveis autônomos, pelos serviços de intermediação imobiliária prestados à Empresa” com base na documentação apresentada e nas informações prestadas pelo contribuinte, como também nos documentos e esclarecimentos trazidos pelos adquirentes de imóveis devidamente intimados pela auditoria fiscal.

De acordo com o Relatório Fiscal, o contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar as as “propostas de compra e venda” de unidades comercializadas no período fiscalizado, selecionadas por amostragem entre os empreendimentos informados pela Empresa.

No entanto, a Empresa não apresentou tais documentos.

Portanto, diante do comportamento do contribuinte de não colaborar com a fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições para apurar a verdade dos fatos, a auditoria fiscal se viu obrigada a diligenciar junto aos adquirentes de imóveis abrangidos no escopo da fiscalização, e pleitear os documentos que a Empresa se negou a apresentar ao fisco.

Os documentos apresentados pelo senhor George Furtado Guimarães, CPF 757.147.286-53, que adquiriu em 04/05/2009, da JCGontijo, duas unidades do empreendimento Living Superquadra Park Sul (216-C e 710-C), situado no SMAS, Trecho 01, Lote C, Brasília, Distrito Federal. Entre os documentos apresentados, encontram-se as respectivas Propostas de Compra e Venda e Recibo de Sinal. Observe que as propostas são de emissão da própria JCGontijo, cujo formulário contém a sua logomarca.

Além desse caso, outros três foram anexados ao Relatório, todos obtidos em diligência realizada junto aos adquirentes de imóveis: Henrique César Ferreira de Andrade, CPF 198.796.364-49; Silvia Maria Pinto Gonçalves, CPF 317.606.601-59; e Sérgio Flores de Albuquerque, CPF 186.513.641-7.

Diante desses documentos, não há como sustentar os argumentos da Empresa de que “é incorporadora e não tem equipe de vendas, as vendas ocorreram por empresa de intermediação imobiliária...”. No mesmo documento, afirma que: “...os corretores que porventura tenham atuado nessas intermediações são AUTÔNOMOS, sem qualquer relação direta com a empresa, como exige a Lei 8.212, de 1991, para a incidência de contribuição social sobre seus serviços, que são realizados em uma relação privada e própria entre o cliente e corretor”. Por último, em resposta ao TIF 007/2013: “... os corretores são autônomos, excluindo vínculo com a empresa. Por isso, toda e qualquer informação quanto aos mesmos fica prejudicada.”.

Ainda, segundo os registros contábeis e informações prestadas pela Empresa, a auditoria apurou que no período de 2008 e 2009, a JCGontijo prestou serviços de intermediação imobiliária na venda de imóveis de responsabilidade de outras empresas do setor imobiliário, registrando na conta contábil 411101020004 – RECEITA DE COMISSÕES – o total de R\$ 17.968.491,68 (dezesete milhões, novecentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e noventa e um reais e sessenta e oito centavos).

Entre as empresas para as quais a JCGontijo prestou serviços de intermediação imobiliária destacam-se: Construtora Villela Carvalho Ltda, CNPJ 00.043.471/0001-87; MBR Engenharia Ltda, CNPJ 00.474.205/0001-09; Alfa Empreendimentos Imobiliários S/A, CNPJ 09.502.948/0001-10; e a própria José Celso Gontijo Engenharia S/A, CNPJ 06.056.990/0001-66, referente a empreendimentos de responsabilidade de SCPs (Sociedade em Conta de Participação) das quais a JCGontijo participa como sócia ostensiva.

Esses lançamentos contábeis estão acobertados por nota fiscal de serviços, de emissão da JCGontijo, a qual registra no campo destinado a descrição do serviço:

“Comissão sobre comercialização de unidades vendidas no período de ...” . Todas as notas fiscais apresentadas à fiscalização foram digitalizadas e integram o Anexo 13 do Relatório Fiscal.

De acordo com o Relatório Fiscal, em contatos presenciais da fiscalização junto ao estabelecimento sede da JCGontijo, a auditoria fiscal constatou que a Empresa mantém um departamento de vendas com corretores para atendimento do público interessado na aquisição de imóveis, além de plantões em stands de vendas construídos nos locais dos empreendimentos, inclusive com unidade de venda móvel.

Por todo o exposto e dos documentos que integram os Autos de Infração lavrados, a fiscalização concluiu que a Empresa se comportou perante o fisco sem compromisso com a verdade, destacando-se no contexto da fiscalização duas questões de relevância tributária. A primeira diz respeito à afirmação de que os corretores que atuaram nessas intermediações são autônomos, sem qualquer relação direta ou vínculo com a Empresa.

E a segunda questão, refere-se ao pagamento da comissão do corretor, cuja comissão a JCGontijo afirma que os valores são transacionados diretamente entre cliente e corretor.

Diante de todos esses fatos, respaldados em documentos de prova que integram os Autos de Infração lavrados, a fiscalização concluiu ser inegável o vínculo de prestação de serviço existente entre os corretores de imóveis e a JCGontijo.

Diante do posicionamento da Empresa, e considerando a realidade apurada pela auditoria fiscal, conforme consta no Relatório Fiscal, ficou comprovada a relação de prestação de serviços entre os corretores autônomos e a JCGONTIJO, não obstante a Empresa em questão negar reiteradamente a existência de qualquer vínculo com esses profissionais de vendas; considerando também a sua recusa em prestar informações sobre os valores da comissão de venda pagos aos corretores autônomos que lhes prestaram serviços durante o período fiscalizado, não restou à auditoria fiscal, para apuração do crédito previdenciário que reputou devido, outra alternativa senão a do arbitramento do valor da base de cálculo do tributo, com fundamento jurídico nos §§ 3º e 6º do Art. 33 da nº Lei 8.212, de 24/07/1991.

Para o arbitramento do valor da base de cálculo, a auditoria fiscal utilizou os critérios definidos na Tabela de Honorários divulgada pelo Conselho Regional de Corretores de Imóveis – CRECI 8ª Região – Distrito Federal – disponível em www.crecidf.org.br, guia “Para o Cidadão”. Referida tabela foi aprovada em Assembléia Geral Extraordinária do COFECI, em 22/11/1996, e homologada pelo CRECI 8ª Região/DF na XIX Sessão Plenária, realizada em 23/11/1996.

[...] Os valores recebidos pela JCGONTIJO pela prestação de serviços de intermediação imobiliária, respaldados por notas fiscais por esta emitidas, estão lançados na contabilidade da Empresa, conta de resultado "RECEITA DE COMISSÕES", código 411101020004. Estes valores foram considerados como base de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas.

Ainda, por infringir o disposto no art 149, incisos V e VII, e no art 150, §4º do CTN, ao deixar de apurar e recolher antecipadamente as contribuições previdenciárias devidas (parcela da empresa e parcela do segurado contribuinte individual) e de praticar atos lesivos à fazenda pública descritos no Relatório Fiscal, a auditoria fiscal, mediante o lançamento de ofício, constituiu os créditos objeto dos autos de infração supracitados referentes às competências do ano de 2008.

É importante observar que por ter a Empresa incorrido na ressalva contida no § 4º do art. 150 do CTN, que trata da regra especial da decadência para os tributos lançados por homologação, ensejou o direito da Fazenda Pública considerar o prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de acordo com o previsto no art 173, inciso I do CTN (regra geral do prazo decadencial).

Para o lançamento de ofício dos créditos previdenciários, a auditoria fiscal organizou os dados nos seguintes levantamentos (Lev), de acordo com as remunerações apuradas e o tipo de multa aplicada (de mora = 24% , de ofício básica = 75% e de ofício qualificada = 150%):

*a) Lev CV: refere-se à comissão de vendas paga a corretores de imóveis autônomos pelos serviços de intermediação imobiliária prestados a Empresa. Este levantamento registra a base de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas nas competências **04/2008, 08/2008 e 09/2008**, cuja multa aplicada menos severa ao contribuinte foi à prevista na legislação anterior (até a competência 11/2008), ou seja, CFL 68 + multa 24%;*

*b) Lev CV1: refere-se ao pagamento da comissão de que trata o item "a" nas competências **02/2008, 10/2008 e 11/2008**, cuja multa aplicada menos severa ao contribuinte foi à prevista na legislação atual (multa de ofício de 75%);*

*c) Lev CV2: refere-se ao pagamento da comissão de que trata o item "a" na competência **12/2008**, cuja multa aplicada foi à prevista na legislação atual, a qual foi qualificada (150%) tendo em vista a prática de atos lesivos contra a Fazenda Pública Federal.*

No cálculo da contribuição do segurado não foi observado o limite máximo do salário de contribuição, tendo em vista que a Empresa não identificou os segurados beneficiários dos pagamentos efetuados.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Foi constatado no decorrer do procedimento fiscal que o contribuinte em questão não incluiu nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social (GFIP), nas competências de janeiro/2008 a dezembro/2009, todos os dados correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, quais sejam, as remunerações, a título de comissão pela venda dos imóveis comercializados pela JCGONTIJO, efetivada por corretores de imóveis autônomos, sob a coordenação e supervisão da Empresa.

IMPUGNAÇÃO DO AIOP DEBCAD nº 37.315.769-0 (PATRONAL)

A autuada apresentou impugnação tempestiva em 23/05/13 (fls. 1045/1074), com as seguintes alegações, em síntese:

Prejudicial de Mérito – Da leitura dos arts. 108, 109 e 110 do CTN, é incontestável que a interpretação e a integração da legislação tributária não prescinde de outros ramos do direito; que a analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto e que o legislador tributário não pode alterar institutos de direito privado previstos na Constituição para definir ou delimitar competências tributárias.

Discorre a respeito da distinção entre Prestação de Serviços e Corretagem citando o Código Civil, doutrina, concluindo que corretor não presta serviço, faz mediação.

Discorre a respeito das obrigações do corretor e afirma que o fato gerador da contribuição previdenciária é a remuneração pela prestação de serviço e não a remuneração pela mediação.

Afirma que foi calunioso acusar a incorporadora de crime de sonegação fiscal em decorrência de fatos que sequer configuram hipótese de incidência de tributo.

Considera despidiendo qualquer argumento em relação a aferição indireta por falta de entrega de documentos, que não existem, ou aplicação de multa de ofício, qualificada em 150% uma vez não estar diante da hipótese de incidência de tributo.

***Decadência** - Os créditos levantados pela fiscalização se referem ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2008, tendo sido a empresa cientificada em 23 de abril de 2013, estando portanto o período anterior a abril de 2008 atingido pelo prazo quinquenal, conforme posição da Súmula Vinculante nº 8 do STF.*

***Nulidade formal do Auto de Infração** – Alega que a autuação é nula, pois sendo uma obrigação principal deveria a suposta dívida ser inscrita como como "Notificação Fiscal de Lançamento de Débito", citando o inciso I do art. 25 da Lei*

11.457/2007, o art. 10 do Decreto 70.235/72, o parágrafo 7º do art. 33 e o art. 37 da Lei 8.212/91.

Da indevida utilização da base de cálculo – A impugnante alega que a fiscalização cometeu um equívoco na utilização da aferição indireta, pois insistiu em exigir documentos e montar uma situação fática INEXISTENTE, na busca incessante de criar um vínculo direto entre a empresa e os corretores. Alega também que as notas fiscais lançadas na conta Receita de Comissões são derivadas de empresas contratadas pela impugnante para a intermediação das vendas. Não dizem respeito ao pagamento efetuado a corretores, até porque o pagamento das comissões dos corretores foi feito diretamente pelos adquirentes dos imóveis.

Da Multa de Ofício – A empresa alega que multa de ofício NÃO é a mesma coisa que multa de mora e que se é a partir da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009 que se passou a ter multa de ofício às contribuições previdenciárias, O CERTO É APLICAR SOMENTE EM CASOS QUE A FISCALIZAÇÃO ESTEJA TRATANDO DE FATOS GERADORES A PARTIR DE 2008, ou seja, se aqui temos uma Fiscalização desde janeiro de 2008, a lei mais benéfica ao contribuinte é justamente A INEXISTÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO.

Requer, por fim, que:

- seja julgado improcedente o lançamento fiscal, por não se tratar de hipótese de incidência de contribuição previdenciária, posto que o contrato de corretagem não está englobado no conceito de prestação de serviço, ou porque o fato gerador é a remuneração por serviços prestados e no caso não houve remuneração derivada de contrato de corretagem, remuneração esta paga por terceiro.

- se confirmado que a hipótese não é de incidência do tributo ou que o fato gerador não está configurado, que seja anulada a aferição indireta e a aplicação de multa de ofício, por serem questões secundárias ao mérito e que a aferição indireta seja considerada nula por excesso, assim como a multa de ofício aplicada sem fundamentação.

DA IMPUGNAÇÃO DO DEBCAD 37.315.770-3(Segurados)

A empresa repete os mesmos argumentos e requerimentos utilizados na impugnação do DEBCAD 37.315.769-0 (Patronal)

DA IMPUGNAÇÃO DO DEBCAD 37.315.768-1 (CFL 68)

Em síntese, a empresa apresenta os mesmos argumentos e requerimentos utilizados nas impugnações dos DEBCADs 37.315.769-0 (Patronal) e 37.315.770-3 (segurados), acrescentando os seguintes argumentos com relação a obrigação acessória:

- Com relação aos pagamentos de prestação de serviços de contribuinte individual, a impugnante não teve a intenção de sonegar, apenas entendeu que não houve prestação de serviços. Não há nota fiscal ou recibo que diga respeito a pagamento de comissão de corretor feito diretamente pela impugnante.

- A fiscalização não efetuou a comparação para aplicação da multa mais benéfica, em observância aos arts. 105 e 106 do CTN, devendo ser cancelada a autuação, a fim de que seja refeito o cálculo da multa com a comparação entre ambas as legislações, para aplicação da mais benéfica à impugnante, sob pena de infrigência aos arts. 115 e 116 do CTN.

Requer que, em se configurando a hipótese de não incidência do tributo ou a não configuração do fato gerador, que seja a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória julgada improcedente, posto que é questão secundária ao mérito. Em entendendo que está configurada a obrigação tributária, requer que seja considerada nula a multa por descumprimento da obrigação acessória, uma vez que não foi aplicada a legislação mais benéfica.

Em 18 de junho de 2013, a 5ª Turma da DRJ/BSB julgou procedente a autuação realizada, conforme se observa do ementa do Acórdão prolatado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 AIOP DEBCAD
nº 37.315.769-0 (PATRONAL)*

37.315.770-3 (SEGURADOS)

AIOA DEBCAD n. 37.315.768-1 (CFL 68)

*CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A FOLHA DE
PAGAMENTO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES
INDIVIDUAIS.*

São devidas pela empresa e equiparadas as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

DESCONTO DA CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pelo que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com a lei, nos termos do parágrafo 5º do art.

33 da Lei 8.212/91.

AFERIÇÃO INDIRETA Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação solicitada, a Receita Federal do Brasil pode inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Para fixação do prazo decadencial, ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação deve-se aplicar o disposto no inciso I, do art. 173 do CTN.

FORMALIDADE PROCEDIMENTAL. NFLD. DECRETO N.º 70.235/72.

ADEQUAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. 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.

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Determina a lavratura de auto de infração, a omissão de fatos geradores previdenciários na declaração prestada pela empresa em GFIP, conforme art. 32, inciso IV, e § 5º, da Lei n.º 8.212/91.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de notificação decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal não definitivamente julgada, aplica-se a lei superveniente, na ocorrência do pagamento, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na última sessão de julgamento realizada em novembro do corrente ano, a Recorrente apresentou memoriais que, em síntese, reitera os argumentos já apresentados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

Sendo tempestivo o Recurso Voluntário, passo ao exame das questões preliminares e, posteriormente, ao mérito.

I DECADÊNCIA

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. 'In verbis':

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decretolei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts.

45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decretolei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a

revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2o O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1o O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Assim, a partir da publicação, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional CTN se aplica ao caso concreto.

Ocorre que este Código prevê a aplicação de duas regras, aparentemente conflitantes, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II da data em que se

tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Harmonizando as normas acima transcritas, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

1) Quando não tiver havido pagamento antecipado; 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação; 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumprе transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) contase do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoerre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontrase regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial regese pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se

inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, “quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias”. **No caso, o lançamento decorre de diferença dos recolhimentos das contribuições previdenciárias.**

Tratando-se de diferença de recolhimento das contribuições, ainda que parcialmente, aplicar-se-á a regra contida na Súmula CARF nº 99, *in verbis*:

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 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 a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Deste modo, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em **26/04/2013**, consideram-se fulminadas pela decadência as competências **até 03/2008**, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, relativas aos Autos de Infração de Obrigação Principal e obrigação acessória CFL 68:

AIOP DEBCAD 51.034.722-3, competências 01 a 12/2009), incidentes sobre pagamentos efetuados a corretores de imóveis autônomos – pessoas físicas – que lhe prestaram serviços no período fiscalizado **AIOP DEBCAD 51.034.721-5** e dos **segurados contribuintes individuais**, competências 01 a 12/2009);

AIOP DEBCAD 37.315.769-0 - os Autos de Infração relacionados à **obrigação principal** referem-se às contribuições previdenciárias de responsabilidade da **Empresa**, competências 01 a 12/2008;

AIOP DEBCAD 37.315.770-3 e dos **segurados contribuintes individuais**, competências 01 a 12/2008);

AIOA 37.315.768-1 CFL 68 – Apresentar GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Declaração à Previdência Social), com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias (período de 01/2008 a 11/2008).

II – DO MÉRITO

O art. 5º, LV, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Tratam-se, portanto, de princípios que não se aplicam exclusivamente ao processo judicial, mas também ao administrativo e, em particular, ao Processo Administrativo Tributário.

O Processo Administrativo Tributário é um instrumento de que se vale o Estado para aperfeiçoar as exigências fiscais. As exações devem ser perfeitas, ou seja, deve-se exigir do sujeito passivo exatamente o que é devido, nada mais nem menos, em observância aos princípios da legalidade tributária e da responsabilidade fiscal. Parte-se da premissa de que os atos administrativos podem conter defeitos e que, portanto, deve haver um mecanismo de correção.

Neste contexto, se entende que o interessado deve ser chamado a contribuir, assegurando-se-lhe o direito de manifestar sua inconformidade, caso disponha de informações capazes de compor uma antítese à tese da Administração. Daí porque, nos despachos decisórios que não-homologam compensações e nos lançamentos de ofício – apenas para citar dois exemplos – o sujeito passivo não é simplesmente intimado a pagar, mas a pagar ou impugnar a exigência.

Assegurar o contraditório consiste, portanto, em conduzir o processo de forma dialética, de tal sorte que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas que a Administração trazer aos autos.

Dizer que o interessado tem direito à ampla defesa significa que ele pode defender-se livremente, sem qualquer limitação, salvo as que o próprio Direito impõe. A fixação de restrições ao direito de defesa justifica-se porque todo princípio está associado a um valor, e, como não existe valor absoluto, os princípios podem sofrer limitações em face de outros princípios e valores.

Como é cediço, o processo não é um fim em si mesmo, mas um método, ou instrumento, para se alcançar determinado fim. Em abstrato, os requisitos formais estabelecidos para a prática dos atos existem como garantia de que o fim será atingido, embora, em concreto, tais exigências possam ter efeito justamente contrário, quando se perde de vista a instrumentalidade do processo, e as formas se degeneram em formalismo excessivo, deixando de ser garantia, para transformarem-se em obstáculo à realização do direito material.

Para evitar que se perca a visão do processo como instrumento e das formas como garantia, a LPA, no art. 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX, prescreve que, no processo administrativo, serão observadas formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; e adotadas formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

A obrigação tributária nasce com o fato gerador, ¹logo, desde o momento em que um fato amolda-se à hipótese de incidência, já existe também um credor (sujeito ativo), um devedor (sujeito passivo) e uma prestação (de pagar). Ocorre que esta obrigação, por ser prevista em lei de forma geral e abstrata, depende de uma apuração para que se determinem os seus elementos, possibilitando-se, assim, o pagamento ou, em caso de inadimplência, o ajuizamento de uma execução fiscal. O lançamento, apesar do que sugere a interpretação literal do texto normativo, não constitui o crédito tributário porque este surge com o próprio fato gerador, visto que não há obrigação de pagar sem crédito. Assim, o lançamento tem como finalidade imediata fixar os elementos da obrigação, identificando o sujeito passivo e apurando, ou liquidando, o crédito tributário.

A legislação que rege o Processo Administrativo Tributário prevê a sanção de nulidade apenas para atos inquinados por vício de competência (falta de requisito subjetivo) ou lavrados com preterição do direito de defesa.

O vício subjetivo (incompetência) e o cerceamento do direito de defesa ensejam a decretação de nulidades, conforme art. 59 do PAT, *in verbis*:

CAPÍTULO III

Das Nulidades

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.

As nulidades estabelecidas pelo art. 59 são absolutas, ou seja, os atos maculados por vício subjetivo ou proferidos com preterição do direito de defesa devem necessariamente ser invalidados, uma vez que seus defeitos são considerados insanáveis. O rigor da sanção se justifica, pois a competência do agente e a influência do autuado são as principais garantias para que o lançamento chegue à sua finalidade. Além disso, os direitos ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo são constitucionalmente garantidos.

¹ CTN, art. 113, § 1o: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente:

I – a identificação do sujeito passivo;

II – a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;

III – a norma legal infringida;

IV – o montante do tributo ou contribuição;

V – a penalidade aplicável;

VI – o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;

VII – o local, a data e a hora da lavratura;

VIII – a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.

Assim, quando o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato, a decretação da nulidade é dever do julgador administrativo.

Feitos esses registros, passo a análise ao cerne dos lançamentos fiscais. Importante destacar que o objeto do presente lançamento já foi analisado por outras Turmas da 2ª Seção do CARF, tendo em sua maioria ou quase unanimidade entendido pela improcedência da tese fiscal [p. exemplo, Ac. 2403-002.285, 2803-003.816 e 2803-003.757]. Doravante, peço licença aos ilustres Conselheiros para colacionar ao presente algumas premissas semelhantes e argumentos constantes dos Acórdãos citados.

II.1 - DESCONSTITUIÇÃO DA CONVENÇÃO PARTICULAR

Em síntese e de acordo com o Relatório Fiscal e Acórdão recorrido, o lançamento foi realizado relativamente às contribuições previdenciárias e seus consectários legais devidas pela empresa, parte patronal e parte dos segurados contribuintes individuais, respectivamente, incidentes sobre as remunerações pagas a Corretores ou Consultores Imobiliários e sobre as remunerações pagas por serviços prestados pelas demais pessoas físicas.

O lançamento foi realizado por aferição indireta, em virtude de o contribuinte deixar de apresentar um rol de documentos, todos requeridos no âmbito do procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário objeto destes autos.

O cerne da discussão entre as partes litigantes diz respeito a contratos de prestação de serviços (tácitos) firmados pela recorrente e corretores ou consultores imobiliários, sob a ótica da lei previdenciária (art. 22 da Lei nº 8.212/91), conforme entendimento da fiscalização / julgadores de primeira instância, e contratos de corretagem (também tácitos) firmados pelos corretores / consultores imobiliários e os adquirentes de

imóveis por intermédio da recorrente, sob a ótica do art. 723 do Código Civil / Lei 6.530/79, que define a área de atuação do corretor imobiliário.

É certo que à Autoridade Administrativa compete desconsiderar atos ou negócios que , **exclusivamente**, pretendam dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza constitutiva da obrigação tributária.

No item 134 do laborioso Relatório Fiscal de fls. 35 a 72, a Autoridade autuante afirma que a Recorrente PAGOU DE FORMA INDIRETA as **remunerações a título de comissão de venda a corretores de imóveis autônomos** e exortou o comando do art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN ressaltando-se **não colacionado no Relatório de Fundamentos Legais** para justificar que – “**por similaridade**” – o contribuinte tentara modificar a definição legal de sujeito passivo , grifos de minha autoria, *verbis*:

134. Portanto, o procedimento fraudulento da JCGontijo conforme descrito nos itens precedentes, caracteriza tentativa de modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, com o claro propósito de eximir-se do pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comissão de venda devida aos corretores de imóveis que lhe prestaram serviços, cuja tentativa vem de encontro com a previsão do art.123 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), que assim dispõe:

“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”.

135. De acordo com o art. 149, inciso V, do referido Código, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove omissão ou inexistência, por parte do sujeito passivo, quanto à apuração, declaração e ao recolhimento, nas épocas próprias, dos tributos devidos (lançamento por homologação). Ainda, prevê o inciso VII do mesmo artigo, que o lançamento de ofício ocorre quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação. As situações previstas nos referidos incisos foram constatadas na Empresa ora fiscalizada e devidamente comprovadas pela auditoria fiscal, o que ensejou o lançamento de ofício das contribuições sociais devidas à Seguridade Social.No caso em análise, foi determinada a realização de perícia com o objetivo de esclarecer o objeto do lançamento.

Segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, similar significa de mesma natureza, a mesma função, o mesmo efeito ou a mesma aparência e destaca a utilização do termo para se referir a objetos, artigos ou produtos. Neste sentido, cabe observar que o aludido art. 123 do CTN não se presta a motivar o lançamento em razão de se remeter à **convenções particulares** relativas à responsabilidade pelo **pagamento de TRIBUTOS** , *verbis*:

“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.”

Relevante destacar que as convenções em apreço, além de traduzirem pacto inserido na esfera cível, não restaram formalmente traduzidas entre as partes razão pela qual não se observa documentos colacionados que efetivamente o comprove . Aduz que admitindo-se que tenham sido levados à termo, os pactos transcorridos no campo das responsabilidades cíveis, redefinido a obrigação do vendedor para pagar as comissões aos corretores e transferindo-a para os compradores, estes ao efetuarem os pagamentos anuíram tácita e explicitamente o procedimento.

II.2 - DA AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Nos termos trazidos à colação, as convenções entre os vendedores e compradores de imóveis, não se fizeram ocultas denotando que não pretenderam esconder os fatos geradores. Não houve portanto simulação.

É cediço que dolo é a condução de conduta consciente e deliberada com o intuito de se cometer ato criminoso.

O emprego da astúcia ou artifício para enganar e prejudicar alguém é fraude; má-fé; logro.

As convenções praticadas às claras com a anuência dos compradores e ainda exibidas ao fisco, não fazem vislumbrar a existência de dolo, fraude ou simulação.

Quanto ao pagamento de comissões aos corretores, essas podem ferir direitos das partes previstos na esfera cível sendo facultado àquele que se sentir “ lesado ” interpor ação para reparos descabendo tutela do Estado posto que de iniciativa PRIVADA.

O pacto entre as partes, vendedores/compradores/corretores, não revela reunião com intuito de em conluio praticar procedimento criminoso. Ao contrário do que afirma Autoridade autuante, o acordo não modifica a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária .

Ao assumir o ônus pelo pagamento das comissões aos corretores, na verdade, **os compradores tomaram assento no pólo passivo da obrigação** de descontar as incidências sobre os segurados e recolhê-las aos cofres públicos juntamente com as respectivas partes patronais sem a necessidade de declarar em GFIP.

II.3 - DO SUJEITO PASSIVO E DA OBRIGAÇÃO DE RECOLHER

Cumpré destacar que nos itens 124 e ss do sobredito Relatório Fiscal os registros ali efetuados , à “contrario sensu”, na verdade encerra toda a questão na medida em que revela **qual o contribuinte de fato** quando demonstra **quem paga a quem** e o que, *verbis*:

124. Quanto ao outro ponto destacado pela auditoria fiscal, ou seja, o pagamento da remuneração do corretor de imóveis pela

prestação de serviço de intermediação imobiliária (comissão de venda) ser imputado ao comprador é uma manobra lesiva à fazenda pública, incorporada intencionalmente ao processo de venda de imóvel no âmbito da JCGontijo, com o claro propósito de eximir-se da responsabilidade do pagamento dos encargos tributários devidos na operação, cuja prática será comentada nos itens seguintes.

125. O procedimento adotado e gerido pela JCGontijo consiste em oferecer o imóvel ao interessado pelo valor venal definido em Tabela de Vendas. Na efetivação da proposta e formalização do contrato de promessa de compra e venda, via de regra, exige-se do adquirente cheques específicos de pagamento de sinal, que são destinados à empresa imobiliária e/ou à construtora/incorporadora, e cheques específicos para o pagamento da comissão devida ao corretor de imóveis que intermediou a venda. O recibo do pagamento de sinal é fornecido no próprio formulário da Proposta de Compra e Venda e o do pagamento da comissão de venda é emitido em formulário sem a identificação da Empresa. Observe-se que o pagamento do sinal está contemplado na Proposta de Compra e Venda e no Contrato de Promessa de Compra e Venda assinado entre as partes. Porém, a comissão de venda é paga “por fora”, ou seja, o valor não está contemplado nos instrumentos citados.

126. Assim sendo, a prática adotada pela JCGontijo constitui, entre outras, infração à legislação tributária, pois o valor da comissão de venda que é pago “por fora” não é registrado na contabilidade da Empresa, não perpassa pela sua folha de pagamento, como também não é declarado em GFIP, o que caracteriza sonegação fiscal, tipificada, no presente caso, como crime contra a Previdência Social previsto no art. 337-A do Código Penal, com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 2000.

127. Ressalte-se que, à vista dos esclarecimentos e documentos apresentados pelos adquirentes diligenciados, o fato de o adquirente ter repassado diretamente ao corretor o valor correspondente a comissão de venda devida a este profissional não significa que o pagamento está sendo feito por conta e risco do comprador, como se o corretor trabalhasse para ele (comprador) e a JCGontijo estivesse fora do processo de intermediação imobiliária, conforme afirma.

128. No caso, o corretor está investido de autonomia outorgada pela JCGontijo para intermediar o negócio na condição de seu legítimo representante e não como simples profissional autônomo sem qualquer vínculo com esta Empresa. Assim, é regra do processo de venda adotado pela JCGontijo que o pagamento do sinal e da comissão de venda sejam realizados diretamente à pessoa do corretor responsável pela intermediação, e no ato o corretor está agindo em nome da Empresa. Portanto, é abusivo atribuir tal responsabilidade ao comprador do imóvel, conforme previsão do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078, de 11/09/1990).

129. Para ilustração da prática adotada pela Empresa, objetivando a transferência do pagamento da comissão de venda para o comprador do imóvel, observe os documentos apresentados pelos adquirentes diligenciados pela auditoria fiscal. Entre os documentos estão a Proposta de Compra e Venda e Recibo de Sinal, o Contrato de Promessa de Compra e Venda e o Recibo de Pagamento de Comissão. (Anexo 12)

130. Diante do exposto, percebe-se com clareza o procedimento fraudulento praticado pela JCGontijo com o claro objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal decorrente dessa prestação de serviço e também o conhecimento de sua condição pessoal de contribuinte, e com isso foi afetada a obrigação tributária principal, tendo em vista que, no caso, deixou de pagar as contribuições previdenciárias devidas na operação.

Relevante destacar que na internet o sítio dos Corretores abaixo transcrito prevê que os pagamentos das comissões possam ser efetuados diretamente pelo comprador ao corretor:

http://www.sitedoscorretores.com.br/facilidades/quem_paga_comissao_do_corretor.php

II.4 - AUSÊNCIA DOS FATOS GERADORES E DA IMPOSSIBILIDADE DE PROCEDIMENTO DE AFERIÇÃO INDIRETA

De tudo que foi exposto, resta claro, que se os compradores dos imóveis pagaram as comissões, por óbvio, não tendo saído recursos do caixa da empresa para tal finalidade, esta não pode se utilizar desses valores para efetuar lançamentos na sua contabilidade como despesas ou custos e assim obter até mesmo benefícios das reduções na sua declaração de renda sob pena de em o fazendo como quer a Autoridade autuante cometer ilícitos seguramente passíveis de procedentes autuações fiscais .

Se na operação de compra e venda, de pleno acordo ou sob eventual coação, os compradores dos imóveis, com seus recursos próprios que não foram não repassados de alguma forma pela Recorrente, assumiram pagar as comissões dos corretores, por total impossibilidade, não se pode atribuir que a recorrente os tenha efetuados de forma indireta.

O presente lançamento teve como motivação o entendimento da Autoridade autuante de que a Recorrente pagara indiretamente valores ao corretores de imóveis. Assim, não ocorrendo os sobreditos pagamentos pela Recorrente nem diretamente e tampouco indiretamente, não se caracterizaram os fatos geradores descritos por aferição indireta no lançamento em comento, não ensejando, por consectário, a obrigatoriedade da contribuinte de informar tais valores em GFIP.

Portanto, restam fulminados por este entendimento todos os AI lavrados:

AIOP DEBCAD 51.034.722-3, competências 01 a 12/2009), incidentes sobre pagamentos efetuados a corretores de imóveis autônomos – pessoas físicas – que lhe prestaram serviços no período fiscalizado

AIOB DEBCAD 51.034.721-5 e dos **segurados contribuintes individuais**, competências 01 a 12/2009);

AIOB DEBCAD 37.315.769-0 - os Autos de Infração relacionados à **obrigação principal** referem-se às contribuições previdenciárias de responsabilidade da **Empresa**, competências 01 a 12/2008;

AIOB DEBCAD 37.315.770-3 e dos **segurados contribuintes individuais**, competências 01 a 12/2008);

AIOA 37.315.768-1 CFL 68 – Apresentar GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Declaração à Previdência Social), com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias (período de 01/2008 a 11/2008);

AIOA 51.034.723-1 CFL 30 – Não preparar folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil.

AIOA 51.034.724-0 CFL 34 – Não lançar em títulos próprios de sua contabilidade todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

AIOA 51.034.725-8 CFL 59 – Não arrecadar, mediante desconto das remunerações dos segurados a seu serviço, contribuições devidas a seguridade social.

II.5 – DEBCADs n. 51.034.721-5 e 37.315.770-3

Refere-se a contribuições correspondentes à **parte dos segurados**, sobre pagamentos de valores, por meio de premiação intitulada "Programa de Premiação para os Vendedores da Rede de Concessionárias", a **segurados contribuintes individuais**, para o período de 01/2008 a 12/2009.

Tendo a fiscalização apurado que foram pagas verbas remuneratórias, estas deveriam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias na parte da empresa. A parte do empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual, diferentemente da parte da empresa, está submetida ao teto do salário de contribuição. Assim, não é possível concluirmos, genericamente, que houve omissão da empresa na obrigação de arrecadar a contribuição, pois os beneficiários dos prêmios poderiam já estar contribuindo pelo teto. Não havendo nos autos um demonstrativo das remunerações individuais, o lançamento carece de motivação fática, remanescendo a incerteza sobre o descumprimento da obrigação acessória. Em caso de dúvida em relação às circunstâncias materiais do fato, em conformidade com o art. 112 do CTN, a legislação tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado.

Tal entendimento já foi manifestado por esta Turma, conforme se observa abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/03/2005

DÚVIDAS SOBRE AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. Em conformidade com o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Recurso Voluntário Provido.

[Ac. 2301-002.066. Conselheiro Relator: Mauro José Silva]

Portanto, a presente autuação não deve prevalecer.

DISPOSITIVO

Por todo o exposto, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário interposto, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**, para na forma do artigo 150, § 4º do CTN, bem como em obediência ao previsto no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, reconhecer a **DECADÊNCIA** dos créditos lançados para as competências 03/2008, inclusive, e anteriores e afastar a incidência relativamente das contribuições previdenciárias e seus consectários legais devidas pela empresa, parte patronal e parte dos segurados contribuintes individuais, respectivamente, incidentes sobre as remunerações pagas a Corretores ou Consultores Imobiliários e sobre as remunerações pagas por serviços prestados pelas demais pessoas físicas.

É como voto.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Declaração de voto

A fim de fomentar a reflexão sobre o tema, peço licença ao nobre relator para divergir quanto à inexistência de obrigação tributária entre a recorrente e as pessoas físicas que, na condição de segurados contribuintes individuais, exercem a atividade de corretor de imóveis.

2. A estrutura lógica da norma-padrão de incidência tributária compreende no antecedente a previsão de um fato jurídico, delimitado no tempo e espaço, e no consequente, a relação jurídica advinda deste fato.

2.1 Em linhas gerais, o fato que faz nascer a relação jurídica do tributo é identificado pelos critérios material, espacial e temporal, enquanto a caracterização do vínculo jurídico resultante dá-se com base nos critérios quantitativo e pessoal.

2.2 É o critério pessoal que identifica a quem a lei cometeu o dever de cumprir a prestação, seja de cunho pecuniário ou não.

3. Por sua vez, as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração do contribuinte individual, a cargo da empresa e do segurado, estão assim previstas em lei:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição.

(...)

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;

(...)

§ 4º Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição.

(...)

Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (grifei)

(...)

4. Depreende-se do texto acima reproduzido que a sujeição passiva, como elemento constitutivo do laço obrigacional, não aponta para quem realiza o pagamento ao contribuinte individual, mas sim para o tomador dos serviços desse segurado.

5. Com efeito, o critério material da hipótese de incidência é a prestação de serviço remunerado a empresa, ou entidade a ela equiparada, e este mesmo tomador do serviço, que obtém proveito econômico do fato, é posto no polo passivo da norma tributária como titular do dever legal de pagar o tributo.

6. É verdade que a origem do pagamento representa, como regra, um forte indício de quem é a pessoa que aproveita os serviços e, por consequência, os remunera. Porém, para a legislação previdenciária, esse não é o fator determinante no que tange à sujeição passiva.

7. O pagamento demonstra importância quando da identificação do critério temporal da norma de incidência tributária, na medida em que fixa o momento em que se aperfeiçoa a prestação do serviço.

7.1 Isso porque, no caso do contribuinte individual, o fato jurídico tributário se dá por ocorrido com o pagamento ou crédito da remuneração. Nada obstante, cumpre observar que mesmo inexistindo o efetivo pagamento ao trabalhador, o crédito dessa remuneração já implicará considerar nascida a obrigação tributária.

8. Em síntese, o pagamento não é de molde para definir o sujeito passivo da relação tributária, sendo que o aspecto fundamental a identificar é a quem o contribuinte individual prestou o serviço.

9. Por sua vez, o conjunto probatório trazido aos autos pela fiscalização, bem como as regras de experiência, revela indubitavelmente que se pretende com a utilização da corretagem de imóveis não só o resultado da mediação, mas também o serviço em si do corretor de imóveis, indispensável para a consecução dos objetivos sociais da recorrente.

10. No caso da atividade econômica de venda de imóveis, ainda que o corretor não mantenha vínculo trabalhista com a recorrente, a mediação é essencial para viabilizar o desenvolvimento dos seus negócios, não havendo como deixar de reconhecer que a pessoa jurídica autuada utiliza do serviço prestado pelo corretor, e dele diretamente se beneficia.

11. A função do corretor de imóveis é a de intermediar vendedor e comprador, contribuindo para a obtenção do resultado econômico pretendido pela empresa, a

qual, em contraprestação ao serviço que lhe foi efetivamente prestado, remunera o corretor mediante o pagamento de uma comissão.

12. O fato de inexistir nota fiscal ou recibo que diga respeito a pagamento de comissão de corretor feito diretamente pela recorrente, ou a circunstância da realização do pagamento da corretagem pelo comprador do imóvel, não altera a relação tributária prevista em lei.

13. É que a redefinição, por meio de pacto privado, quanto à obrigação do vendedor de pagar as comissões aos corretores de imóveis, transferindo-a aos compradores, não desnatura a realidade fática de que a prestação de serviço daquele se dá essencialmente ao vendedor do imóvel, ora recorrente.

13.1 Tanto que o comprador não possui qualquer controle ou ingerência sobre a retribuição devida ao corretor de imóvel, pactuada entre este e o vendedor previamente à realização do negócio mercantil.

14. Reforço ainda que, segundo o art. 123 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não há liberação de quem é o sujeito passivo pelo fato de outrem assumir o encargo financeiro.

14.1 E não poderia ser diferente, sob pena de a transferência de responsabilidade pelo pagamento, ao talante dos particulares, ensejar uma série de condutas prejudiciais à arrecadação dos tributos e ao seu controle, e especialmente, no que tange ao custeio das prestações previdenciárias, à sustentabilidade do regime público de Previdência Social.

15. Por fim, vale lembrar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao apreciar matéria bastante semelhante, relacionada à corretagem de seguros, firmou jurisprudência no sentido da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre a comissão paga ao corretor de seguros, independentemente do vínculo trabalhista. A matéria está sumulada conforme enunciado nº 458, abaixo reproduzido:

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

16. Dessa feita, meu voto é no sentido de manter a tributação, em nome da autuada, relativamente às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos corretores de imóveis.

17. Ao se confirmar a tributação sobre a remuneração dos corretores, há reflexo quanto à procedência do arbitramento da base de cálculo, por aferição indireta, e na manutenção das correspondentes penalidades por descumprimento de obrigações acessórias.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess