



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10166.722561/2011-95
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.455 – 2ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria CORRETORES AUTÔNOMOS - COMPROVAÇÃO DE VÍNCULO
Recorrente PAULO BAETA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2008

PAF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial quando, ao tempo da interposição do apelo, o julgado indicado à guisa de paradigma já se encontrava reformado, tornando-se inservível para tal fim.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à retroatividade benigna e, no mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de Obrigações Principais e Acessórias, referentes às Contribuições Sociais devidas pela empresa e pelos segurados, destinadas à Seguridade Social (Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS), incidentes sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais pessoas físicas, pelos serviços prestados à empresa autuada. Conforme o Relatório Fiscal de fls. 1.550/1.599, os pagamentos realizados pela empresa não transitaram em sua folha de salários, não foram declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Declaração à Previdência Social (GFIP), tampouco foram lançadas na contabilidade, inexistindo recolhimento à Seguridade Social (GPS) das contribuições devidas:

- AI 37.315.764-9: descumprimento de obrigação principal - empresa;
- AI 37.315.765-7: descumprimento de obrigação principal - segurados contribuintes individuais;
- AI 37.315.760-6: deixar a empresa de preparar folhas de pagamento com a indicação de todos os contribuintes individuais (corretores) (CLF-30);
- AI 37.315.761-4: deixar a empresa de contabilizar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores relativos aos pagamentos aos corretores (CFL-34);
- AI 37.315.762-2: deixar a empresa de descontar da remuneração as contribuições previdenciárias (CFL-59);
- AI 37.315.763-0: deixar a empresa de declarar em GFIP fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

Em sessão plenária de 1012/2015, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2402-004.802 (fls. 1.863 a 1.886), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2008

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA SOBRE A
REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES
INDIVIDUAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

Devida contribuição a cargo da empresa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

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.

FATOS CONSTITUTIVOS DO DIREITO DA FAZENDA. ÔNUS DA PROVA.

A exigência do crédito tributário será formalizada em autos de infração ou notificações de lançamento, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

FASE PROCEDIMENTAL. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Uma vez que o procedimento preparatório do ato de lançamento é atividade meramente fiscalizatória, durante a qual não se aplica o contraditório ou a ampla defesa, não há que se falar em violação aos Princípios constitucionais posto que inexiste a exigência de pretensão fiscal tampouco litígio entre as partes.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias e as destinadas aos terceiros, mencionadas nos artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457/07, será regido pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66).

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

A multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ao qual faz referência o art. 35A 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. Não compete ao órgão julgador administrativo reduzir percentual de multa aplicado de conformidade com a legislação pertinente.

Não compete ao órgão julgador administrativo reduzir percentual de multa aplicado de conformidade com a legislação pertinente.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 27/05/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE PREPARAR FOLHA DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS A SEU SERVIÇO.

Deixar a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, constitui infração à legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, FATO GERADOR, CONTRIBUIÇÃO E VALORES RECOLHIDOS.

Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as contribuições por ela devidas e as descontadas, e os totais recolhidos, constitui infração à legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE ARRECADAR CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS, MEDIANTE DESCONTO DA

RESPECTIVA REMUNERAÇÃO. Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados a seu serviço, constitui infração à legislação previdenciária

Recurso Voluntário Negado."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Marcelo Oliveira fará declaração de voto"

Cientificado do acórdão em 19/02/2016 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 1.891 e informação de fls. 2.011), a Contribuinte interpôs, em 04/03/2016, o Recurso Especial de fls. 1.893 a 2.009, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir as seguintes matérias:

- existência de vínculo entre a recorrente e os corretores, o que geraria a necessidade de recolhimento das contribuições previdenciárias por iniciativa da empresa;

- imposição da multa de ofício prevista no art. 35-A, da Lei 8.212, de 1991, e comparação com multa de mora - que possui natureza diversa;

- desconstituição das obrigações acessórias pela ausência de fato gerador e existência de multa mais benéfica.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 29/03/2016 (fls. 2.013 a 2.022), que admitiu as seguintes matérias:

a) multa – retroatividade benigna;

b) incidência de contribuição previdenciária sobre valores de comissões pagos diretamente pelo cliente;

c) obrigações acessórias - ausência de fato gerador; e

d) multa por ausência de declaração de fato gerador em GFIP - retroatividade benigna.

Em seu apelo, a Contribuinte argumenta:

Quanto à aplicação da multa de ofício às competências anteriores à edição da MP nº 449, de 2008

- são três pontos em divergência quanto à multa de ofício: inaplicabilidade do art. 35-A, da Lei 8.212, de 1991, impossibilidade de soma da multa de mora do art. 35, na sua redação antiga, com a multa por falta de declaração dos valores apurados em GFIP prevista no revogado § 5º, do art. 32, da Lei n. 8.212, de 1991, e retroatividade benigna do art. 35, com redação da Lei 11.941, de 2009 (percentual de 20%);

- a multa do art. 35-A não pode ser utilizada e também não pode ser comparada com a soma da multa de mora da antiga redação do art. 35 e do art. 32 § 5º, e a multa de mora deve ser limitada em 20%, diante da nova previsão mais benéfica do art. 35, dada pela Lei 11.941, de 2009;

- basta verificar que no Auto de Infração está aplicada tanto a multa de mora quanto a multa de ofício, e o julgador quis fazer um comparativo entre ambas para dizer que deveria ser aplicada a mais benéfica, mas acabou convalidando a aplicação dúplice das punições;

- no caso dos autos, a lei mais benigna é o art. 35, com a nova redação, que limita a multa em 20%, nos termos decididos pelo acórdão paradigmático, já que pela lógica não podem ser comparadas multas distintas;

Quanto à ocorrência do fato gerador

- os pagamentos das comissões dos corretores foram realizados pelos adquirentes dos imóveis, sendo estes os verdadeiros sujeitos passivos, e não a empresa imobiliária;

- o acórdão recorrido até mesmo reconhece que os pagamentos são feitos pelos compradores dos imóveis, mas entende que esse fato não é relevante para a responsabilização da imobiliária ao recolhimento das contribuições;

- fica evidente que o valor não passa pela contabilidade da Recorrente, já que o cheque é entregue ao corretor, exatamente como narra o acórdão paradigma;

- o art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991 define a prestação de serviço direta como requisito para o recolhimento da contribuição previdenciária, porém observado o pagamento das comissões feito diretamente pelos clientes, exime-se a empresa de responsabilidade tributária;

- afinal, os corretores não prestam serviços à empresa, pelo contrário, são remunerados diretamente pelos clientes que se propõem a adquirir os imóveis, cuja função do corretor nada mais é do que intermediar a transação;

- ou seja, os serviços dos corretores são endereçados aos seus clientes, e não à empresa, afastando a parte normativa que prevê o vínculo tributário quando houver prestação de serviços à imobiliária, o que não existe;

- e mais, a forma de contratação que se dá por iniciativa do cliente comprador não desconstitui os contratos firmados, passando ao cliente a sujeição passiva, nos termos narrados pelo acórdão padrão;

- a fiscalização altera a realidade fática, pois em nenhum momento a Recorrente oculta as transações imobiliárias para ocultar fatos geradores;

- é incontrovertido que o pagamento das comissões é feito pelo adquirente, o que afasta o vínculo com a imobiliária e a responsabilidade de retenção de qualquer tributo;

- com efeito, não há que se falar na responsabilidade tributária da recorrente, seja porque em nenhum momento tenta ocultar o procedimento adotado na aquisição do imóvel, tendo o comprador total conhecimento do procedimento, seja porque sequer há a efetiva prestação de serviços à recorrente pelo corretor;

- à época do fato gerador não havia previsão legal de quem deve arcar com o pagamento da comissão, portanto a responsabilidade é do comprador, já que são feitos diretamente por ele;

- não se caracterizam os fatos geradores referentes aos supostos pagamentos feitos aos corretores pela recorrente, pois foram realizados por terceiros, sem qualquer relação com a empresa, ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido;

- assim, considerando que os recursos não saíram do caixa da empresa, muito menos com a finalidade de pagamento aos corretores, não há motivo para a empresa efetuar lançamentos na sua contabilidade e até mesmo possuir documentos a eles relacionados;

- assim, o pagamento da comissão do corretor é feita diretamente pelo cliente/comprador, sem qualquer registro em sua contabilidade; esse procedimento tem natureza civil (contrato de corretagem e não de prestação de serviço), não sendo passível de tributação; não há prática de procedimento fraudulento, pois não há a intenção de ocultar os fatos geradores; os compradores têm conhecimento do procedimento e anuem espontaneamente; diante da ausência de qualquer pagamento de corretagem pela empresa, não se caracterizam os fatos geradores criados pela fiscalização, e, com a agravante de lançamento

por aferição indireta, até mesmo porque não houve recusa ou sonegação de documentos e informações se estes sequer existem;

- a Lei nº 13.094, de 15/01/2015, que alterou a Lei nº 6.530, de 1980, inovou no ordenamento jurídico ao demonstrar que mesmo que a relação entre o corretor de imóveis autônomo e a imobiliária não caracteriza qualquer espécie de vínculo legal, o que inclui a responsabilidade tributária, *verbis*:

"Art. 139. O art. 6º da Lei no 6.530, de 12 de maio de 1978, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 2º a 4º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 1º:

*"Art. [...] § 2º **O corretor de imóveis pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empresarial e previdenciário, mediante contrato de associação específico, registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou, onde não houver sindicato instalado, registrado nas delegacias da Federação Nacional de Corretores de Imóveis.***

§ 3º Pelo contrato de que trata o § 2º deste artigo, o corretor de imóveis associado e a imobiliária coordenam, entre si, o desempenho de funções correlatas à intermediação imobiliária e ajustam critérios para a partilha dos resultados da atividade de corretagem, mediante obrigatoriedade assistência da entidade sindical.

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

- a alteração legislativa apenas corrobora a tese de que as remunerações que o corretor aufere diretamente dos clientes não pode ser utilizada em desfavor da imobiliária, mesmo que esta atue para a formatação dos serviços prestados pelos corretores autônomos;

- com isso, resta pacificado que não é interesse do legislador exigir das empresas que se responsabilizem pelos recolhimentos/pagamentos das contribuições que surgem das relações privadas entre corretor e seu respectivo cliente, o que enseja o provimento do recurso para se anular de vez o crédito tributário;

- quanto às obrigações acessórias, as autuações por seu descumprimento esbarram diretamente na tese de fundo lançada nos autos, de ausência de fato tributável;

- quanto à autuação pela ausência de declaração em GFIP dos fatos geradores suscitados pela fiscalização (AI nº 37.315.763-0), nos termos do art. 32, IV, da Lei 8.212/91, foi sido imputada a penalidade prevista no § 5º do mesmo dispositivo, de 100% do valor devido; não obstante a matéria de fundo do recurso (ausência do fato gerador) afasta essa obrigação acessória, ressaltando-se que não foi aplicada a multa mais benéfica do art. 32-A, da Lei 8.212/91, incluído pela Lei 11.941/09;

- o acórdão recorrido limita-se a trazer precedente, sem sequer indicar os dados do processo, que afirma que devem ser confrontadas as penalidades apuradas aplicando-se a que for menos severa, sendo que no caso dos autos sequer houve a confrontação das multas, o que pela lógica nem seria necessário diante da disparidade de percentuais.

Quanto às obrigações acessórias

- as autuações por descumprimento de obrigações acessórias esbarram diretamente na tese de fundo lançada nos autos de ausência de fato tributável;

- o acórdão recorrido limita-se a trazer precedente, sem sequer indicar os dados do processo que afirma que devem ser confrontadas as penalidades apuradas aplicando-se a que for menos severa;

- no caso dos autos sequer houve a confrontação das multas, o que pela lógica nem seria necessário diante da disparidade de percentuais.

- conforme o paradigma, deu-se provimento ao recurso em parte para aplicar o art. 32-A ao cálculo da multa da GFIP (art. 32, IV), com fundamento no art. 106, do CTN.

Ao final, a Contribuinte pede conhecimento e provimento do recurso para reformar o acórdão recorrido e determinar a improcedência integral do lançamento.

O processo foi encaminhado à PGFN em 31/03/2016 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.023) e, em 13/04/2016, foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 2.024 a 2.037 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.038), contendo os seguintes argumentos:

Não comprovação da divergência quanto ao item "a"

- o Recurso Especial por divergência não confere ao sujeito passivo uma terceira instância para reapreciação da matéria de fato submetida às instâncias ordinárias (DRJs e Câmaras do Conselho), mas abre uma instância extraordinária, que não tem por finalidade reavaliar a justiça das decisões proferidas em sede ordinária, mas, tão-somente, a de uniformizar o entendimento das Câmaras acerca da aplicação do direito;

- a partir da uniformização do entendimento, o recorrente pode ser indiretamente beneficiado pela decisão, isto é, a instância extraordinária tutela diretamente o interesse público, sendo que o interesse particular pode ser indiretamente tutelado a depender do resultado da uniformização;

- diante disso, para que seja conhecido o recurso por divergência, deve estar patente a existência de casos semelhantes em que a justiça da decisão tenha se firmado de modo oposto;

- o interesse público demanda que casos semelhantes sejam decididos da mesma forma, ou seja, a justiça da decisão deve ser una, na medida em que todos os cidadãos têm o direito de receber o mesmo tratamento do Poder Público;

- nesse sentido, o recorrente não logrou demonstrar a existência de divergência jurisprudencial hábil a justificar o recebimento do Recurso Especial por ele interposto quanto ao item "a" – Multa – retroatividade benigna, uma vez que o paradigma representado pelo Acórdão nº 2403-002.357 foi reformado pelo Acórdão nº 9202-003.801, de

17/02/2016, que fixou o mesmo entendimento do acórdão recorrido, não sendo, assim, apto a configurar a divergência necessária:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei no. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória no. 449, de 2008.

Estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

- assim, a Contribuinte interpôs Recurso Especial em 07/03/2016, indicando como paradigma o Acórdão nº 2403-002.357, que já havia sido reformado em 17/02/2016 pelo Acórdão nº 9202-003.801;

- pelo acima exposto, uma vez que não foi caracterizada a divergência de entendimentos quanto à matéria recorrida no item “a” - Multa - retroatividade benigna, não deve o presente recurso ser conhecido quanto a essa matéria, por falta de um dos pressupostos de admissibilidade;

Incidência de contribuição previdenciária sobre valores de comissões pagos diretamente pelo cliente

- diversamente do pretendido pela Recorrente, a contribuição incidente sobre os valores recebidos por contribuintes individuais (corretores) fica a cargo do tomador destes serviços (imobiliária), de forma que o simples fato de a imobiliária haver transferido o ônus do pagamento das comissões para os compradores não desqualifica sua relação pessoal e direta com o fato gerador, na condição de verdadeira tomadora dos serviços dos corretores autônomos;

- segundo a Fiscalização, comprovada a verdadeira relação entre os corretores de imóveis e a recorrente, o fato gerador das contribuições lançadas se constitui na prestação de serviços de intermediação imobiliária para Pessoa Jurídica mediante pagamento de comissão a título de remuneração, e consequentemente todas as obrigações acessórias decorrentes do fato gerador.

- assim, os protagonistas que compõem o fato gerador são:

a) a empresa tomadora de serviços Paulo Baeta Empreendimentos Imobiliários, que se utiliza dos serviços dos corretores de imóveis para a "conclusão da intermediação imobiliária";

b) o corretor de imóveis, segurado obrigatório do RGPS – Regime Geral de Previdência Social - contribuinte individual, que presta serviços à recorrente mediante remuneração;

c) a comissão imobiliária, que se constitui a remuneração do corretor de imóvel e base de cálculo da contribuição previdenciária, que é pago pela Paulo Baeta Empreendimentos Imobiliários indiretamente, destacando do valor da transação imobiliária pago pelo adquirente e repassando ao corretor;

- por bem fundamentar o lançamento fiscal, adota-se as razões da DRJ de origem quanto à ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, tendo como sujeito passivo a Paulo Baeta Empreendimentos Imobiliários, *verbis*:

"Conforme consta do Relatório Fiscal, para sustentação da tese de que a comissão de venda é custo direto do comprador, a autuada, na condição de intermediadora da operação, formaliza, juntamente com a incorporadora/construtora proprietária do imóvel, o contrato de promessa de compra e venda pelo valor líquido da operação, ou seja, exclui do "Valor de Negociação" (Tabela de Vendas) o valor da comissão de venda, impondo ao comprador o pagamento desse valor diretamente ao corretor responsável pela venda.

No entanto, de acordo com o fluxo descrito no item 79 do Relatório Fiscal, elaborado a partir de informações prestadas pela própria empresa, pelos adquirentes diligenciados e corretores que prestaram depoimentos ao fisco, o fato de o cliente ter repassado diretamente ao corretor o valor correspondente à sua comissão de venda não significa que este pagamento está sendo feito por conta e risco do comprador, como se o corretor trabalhasse exclusivamente para ele (comprador) e a empresa estivesse fora do processo de venda.

Portanto, ratificando o exposto pela fiscalização, ao adotar tal sistemática o propósito da empresa é livrar-se da obrigação previdenciária principal, decorrente da transação imobiliária, pois a mesma está impedindo ou retardando o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador decorrente dessa prestação de serviço, não se trata apenas de um controle interno próprio, como aduz a autuada ao impugnar especificamente os itens 80 e 81 do Relatório Fiscal.

Ressalte-se que, no caso, o corretor está investido de autonomia para intermediar o negócio como representante da autuada (itens 63 a 70 do Relatório Fiscal) e não como profissional autônomo sem qualquer vínculo com esta, como alega a impugnante ao impugnar especificamente o item 59 do Relatório Fiscal. Conforme consta do item 70 do Relatório Fiscal"

Conforme dito anteriormente (item 44), referido Pedido é o documento que inicia o processo de venda no âmbito da empresa Paulo Baeta, cujo documento identifica o proponente, o imóvel objeto da proposta, as condições de pagamento, o recibo de pagamento do sinal e outras condições inerentes ao contrato de promessa de compra e venda a ser firmado entre as partes, sendo que os signatários desse documento são o "proponente comprador" e o "corretor" que age em nome da empresa Paulo

Baeta na operação imobiliária. O Anexo 04 traz cópias dos Pedidos de Reserva referentes às operações imobiliárias efetivadas com os compradores diligenciados.”

Cabe observar ainda que no item 69 do Relatório Fiscal a fiscalização traz mais informações que vêm a confirmar que os corretores agiam como representantes da autuada, “dos 16 compradores de imóveis convocados pela auditoria fiscal, conforme consta dos Termos de Atendimento à Intimação, 13 responderam que o corretor responsável pela venda do imóvel identificou-se como representante da empresa Paulo Baeta, inclusive alguns desses compradores preservaram o cartão de visita entregue pelo corretor naquela oportunidade, cujo cartão contém a identidade da empresa representada.” Nesse sentido, observe no Anexo 04, Diligência 05, fls. 13 e Diligência 12, fls. 24 do mesmo anexo, as cópias dos referidos cartões. Os esclarecimentos prestados pelos compradores estão registrados no Termo de Atendimento à Intimação integrante do Anexo 04.”

Nos termos da legislação previdenciária todo aquele que “presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego” é segurador obrigatório da Previdência Social na categoria de “contribuinte individual” (Art.12, inciso V, alínea g, da Lei nº 8.212, de 1991), que foi o que ocorreu no presente caso. (...)

E, sobre as referidas remunerações também incidem as contribuições previdenciárias da parte do contribuinte individual, cuja arrecadação e o recolhimento são de responsabilidade da empresa, nos termos do artigo 4º, caput, da Lei nº 10.666 de 08/05/2003, a seguir transcrito.

Portanto, tem-se que os valores pagos a título de comissão a esses “corretores” trata-se, na realidade, de remuneração paga a segurados contribuintes individuais nos termos do art. 22, III, da lei 8.212.91, base de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas nos Autos de Infração acima descritos.

Ante o exposto, com base no conjunto probatório constante nos autos e no princípio da verdade material, ratificamos também o contido no item 93 do Relatório Fiscal, restou devidamente caracterizado o ato fraudulento a partir do não reconhecimento por parte da empresa do vínculo com o corretor de imóvel que lhe presta serviço de intermediação imobiliária, transferindo a responsabilidade do pagamento da comissão de venda que lhe é devida para o comprador do imóvel, pois esta foi a realidade fática verificada, não se trata de uma situação inexistente como alega a impugnante. E, como consequência desse não reconhecimento a Empresa não incluiu os referidos corretores na folha de pagamento de prestação de serviços, não os declarou na GFIP do período correspondente, não contabilizou o pagamento em títulos próprios da sua contabilidade e tampouco efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, cuja omissão caracteriza, em tese, crime de sonegação fiscal previsto no art. 337A do Código Penal (Decreto Lei nº

2.848, de 07/12/1940) com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000."

- nesse sentido é a jurisprudência desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Acórdão 2402-003.189

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

CONTRIBUIÇÃO DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO A CARGO DO TOMADOR DE SERVIÇOS - A contribuição incidente sobre os valores recebidos por contribuintes individuais fica a cargo do tomador destes serviços.

AFERIÇÃO INDIRETA - PRERROGATIVA LEGAL DA AUDITORIA FISCAL - INVERSÃO DO ÓNUS DA PROVA Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991). Recurso Voluntário Provido em Parte

Acórdão 2401-003.505

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

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

REGISTROS CONTÁBEIS TÍPICOS DE PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS. FALTA DE ESCLARECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. Havendo registros contábeis típicos de pagamentos a pessoas físicas pela prestação de serviços e não tendo a empresa apresentado os esclarecimentos necessários à investigação dos fatos geradores, tem o fisco a prerrogativa de apurar as contribuições correspondentes, cabendo ao contribuinte demonstrar a improcedência destas.

(...)

- ainda, no mesmo sentido, frise-se entendimento citado no acórdão 2401003.505, proferido no julgamento do AgRg no Ag 1186813 (2009/00863509 02/02/2010), no qual o relator Ministro Benedito Gonçalves, assim argumentou:

“De fato, muito embora a pessoa física também seja beneficiada pela atuação do corretor, não há como negar a prestação de efetivos serviços à seguradora, uma vez que o preenchimento de propostas/formulários, a realização de simulações, o cálculo dos prêmios, entre outras atividades, seguem critérios estabelecidos exclusivamente pelas companhias.

A propósito, é notório que os corretores participam de treinamentos institucionais promovidos pelas empresas, com vistas a incrementar argumentos de vendas e a atrair o maior número de consumidores para o mercado.

Recebem, inclusive, premiações pelos resultados positivos de seu trabalho. Logo, não há como deixar de reconhecer que as seguradoras utilizam a prestação de serviço (intermediação) dos corretores, e dela diretamente se beneficiam, para conseguirem os seus objetivos sociais. As regras de experiência afastam o argumento das seguradoras de que os corretores atuam por conta e ordem dos segurados. Antes, ao contrário: os segurados não possuem qualquer controle ou ingerência sobre a retribuição devida aos corretores de seguros. Apenas lhes é informado o montante do prêmio a ser pago pelo eventual negócio jurídico a ser celebrado.”

- em face do exposto, ocorrido o fato gerador, impõe-se a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores recebidos por corretores imobiliários advindos da

intermediação na venda de imóveis, assim como a imposição das multas aplicadas por descumprimento das obrigações acessórias.

Multa por ausência de declaração de fato gerador em GFIP - retroatividade benigna

- o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

- nessa linha, constata-se que antes das inovações da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo amulta de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91 (multa isolada);

- com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91.

- o art. 32-A, em sua redação dada pela MP nº 449/2008, dispõe que:

"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo".

- trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91;

- o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento);

- assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida;

- contudo, a MP nº 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, *in verbis*:

"Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996".

Tal dispositivo remete a aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata";

- a leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese suscitada no acórdão recorrido e ora defendida, no sentido de que o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 abrange duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

- por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas;

- por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91;

- essa foi a conclusão a que chegou a Turma recorrida e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias;

- ressalta-se que, conforme salientado alhures, houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito. Logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado é o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96);

- nessa linha de raciocínio, a NFLD (AIOP) e o Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449/08.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja negado provimento ao Recurso Especial da contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma *a qua*, por seus próprios fundamentos.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Trata-se de Recurso Especial interposto tempestivamente pela Contribuinte.

No acórdão recorrido, discutiu-se Autos de Infração de Obrigações Principais e Acessórias, referentes às Contribuições Sociais devidas pela empresa e pelos segurados, destinadas à Seguridade Social (Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS), incidentes sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais pessoas físicas, pelos serviços prestados à empresa autuada. Conforme o Relatório Fiscal de fls. 1.550/1.599, os pagamentos realizados pela empresa não transitaram em sua folha de salários, não foram declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Declaração à Previdência Social (GFIP), tampouco foram lançadas na contabilidade, inexistindo recolhimento à Seguridade Social (GPS) das contribuições devidas:

- AI 37.315.764-9: descumprimento de obrigação principal - empresa;
- AI 37.315.765-7: descumprimento de obrigação principal - segurados contribuintes individuais;
- AI 37.315.760-6: deixar a empresa de preparar folhas de pagamento com a indicação de todos os contribuintes individuais (corretores) (CLF-30);
- AI 37.315.761-4: deixar a empresa de contabilizar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores relativos aos pagamentos aos corretores (CFL-34);
- AI 37.315.762-2: deixar a empresa de descontar da remuneração as contribuições previdenciárias (CFL-59);
- AI 37.315.763-0: deixar a empresa de declarar em GFIP fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido para rediscutir as seguintes matérias:

- a) multa – retroatividade benigna;**
- b) incidência de contribuição previdenciária sobre valores de comissões pagos diretamente pelo cliente;**
- c) obrigações acessórias - ausência de fato gerador; e**
- d) multa por ausência de declaração de fato gerador em GFIP - retroatividade benigna.**

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento da matéria tratada no item "a", tendo em vista que o julgado paradigmático, representado pelo Acórdão nº 2403-002.357, fora reformado antes da interposição do Recurso Especial.

Com efeito, o apelo foi interposto em **04/03/2016** (carimbo aposto às fls. 1.893), porém em **17/02/2016**, dito paradigma foi reformado por meio do Acórdão nº 9202-003.801, que deu provimento ao Recurso Especial do Procurador, conforme a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008.

Estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, assim estabelece:

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 12/02/2016, DOU de 15/02/2016)

Ressalte-se que, independentemente da inserção, pela Portaria MF nº 39, de 2016, do § 15 no art. 67, do Anexo II, do Ricarf, o acórdão reformado antes da interposição do recurso nunca foi aceito como paradigma, pela simples aplicação do efeito substitutivo da decisão *a quo* pela decisão *ad quem*.

Assim, tendo em vista que, à data da interposição do Recurso Especial o paradigma já se encontrava reformado, não conheço da matéria tratada no item "**a**" - **multa - retroatividade benigna**.

No mérito do Recurso Especial, trata-se de exigência de obrigações principais e acessórias, incidentes sobre pagamentos efetuados a corretores autônomos, cujo vínculo com a empresa Recorrente foi reconhecido pela Fiscalização.

A Contribuinte alega, em síntese, que os pagamentos em questão foram efetuados diretamente aos corretores pelos adquirentes das unidades imobiliárias, de sorte que

esses constituiriam os efetivos sujeitos passivos da obrigação tributária, portanto a eles caberia o ônus do recolhimento das contribuições. No seu entender, o art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991, definiria a prestação de serviço direta como requisito para o recolhimento da contribuição previdenciária, o que não teria ocorrido no presente caso. Ademais, assevera que não houve intenção de ocultar os fatos geradores, tampouco recusa ou sonegação de documentos e informações a justificar aferição indireta. Por fim, argumenta que a Lei nº 13.094, de 15/01/2015, que alterou a Lei nº 6.530, de 1980, demonstra que, mesmo que haja relação entre o corretor de imóveis autônomo e a imobiliária, isso não caracteriza qualquer espécie de vínculo legal, o que inclui a responsabilidade tributária.

A despeito das alegações do Contribuinte, as Contribuições Sociais incidentes sobre os valores recebidos pelos corretores autônomos fica a cargo do tomador dos serviços, ou seja, da imobiliária, sendo irrelevante a transferência, por meio de contrato entre particulares, do ônus do pagamento das comissões aos compradores das unidades imobiliárias, já que ditos contratos não desqualificam a relação pessoal e direta da imobiliária com o fato gerador, na condição de verdadeira tomadora dos serviços dos profissionais. Nesse sentido é o art. 123 do 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."

Assim, comprovada a real relação entre os corretores de imóveis e a imobiliária, o fato gerador das Contribuições Sociais caracteriza-se pela prestação de serviços de intermediação imobiliária para Pessoa Jurídica, mediante pagamento de comissão a título de remuneração, sobre a qual incidirão todas as obrigações principais e acessórias.

No que tange à comprovação da efetiva relação entre os corretores e a imobiliária, o acórdão recorrido traz extenso arrazoado, que ora reproduzo:

"Trago, para tanto, a robusta fundamentação do r. acórdão de primeiro grau senão vejamos:

"Conforme consta do Relatório Fiscal, para sustentação da tese de que a comissão de venda é custo direto do comprador, a autuada, na condição de intermediadora da operação, formaliza, juntamente com a incorporadora/construtora proprietária do imóvel, o contrato de promessa de compra e venda pelo valor líquido da operação, ou seja, exclui do "Valor de Negociação" (Tabela de Vendas) o valor da comissão de venda, impondo ao comprador o pagamento desse valor diretamente ao corretor responsável pela venda.

No entanto, de acordo com o fluxo descrito no item 79 do Relatório Fiscal, elaborado a partir de informações prestadas pela própria empresa, pelos adquirentes diligenciados e corretores que prestaram depoimentos ao fisco, o fato de o cliente ter repassado diretamente ao corretor o valor correspondente à sua comissão de venda não significa que este pagamento está sendo feito por conta e risco do comprador, como se o corretor trabalhasse exclusivamente para ele (comprador) e a empresa estivesse fora do processo de venda.

Portanto, ratificando o exposto pela fiscalização, ao adotar tal sistemática o propósito da empresa é livrar-se da obrigação previdenciária principal, decorrente da transação imobiliária, pois a mesma está impedindo ou retardando o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador decorrente dessa prestação de serviço, não se trata apenas de um controle interno próprio, como aduz a autuada ao impugnar especificamente os itens 80 e 81 do Relatório Fiscal.

Ressalte-se que, no caso, o corretor está investido de autonomia para intermediar o negócio como representante da autuada (itens 63 a 70 do Relatório Fiscal) e **não como profissional autônomo sem qualquer vínculo com esta**, como alega a impugnante ao impugnar especificamente o item 59 do Relatório Fiscal. Conforme consta do item 70 do Relatório Fiscal '*Conforme dito anteriormente (item 44), referido Pedido é o documento que inicia o processo de venda no âmbito da empresa Paulo Baeta, cujo documento identifica o proponente, o imóvel objeto da proposta, as condições de pagamento, o recibo de pagamento do sinal e outras condições inerentes ao contrato de promessa de compra e venda a ser firmado entre as partes, sendo que os signatários desse documento são o 'proponente comprador' e o 'corretor' que age em nome da empresa Paulo Baeta na operação imobiliária. O Anexo 04 traz cópias dos Pedidos de Reserva referentes às operações imobiliárias efetivadas com os compradores diligenciados.*'

Cabe observar ainda que no item 69 do Relatório Fiscal a fiscalização traz mais informações que vêm a confirmar que os corretores agiam como representantes da autuada, '*dos 16 compradores de imóveis convocados pela auditoria fiscal, conforme consta dos Termos de Atendimento à Intimação, 13 responderam que o corretor responsável pela venda do imóvel identificou-se como representante da empresa Paulo Baeta, inclusive alguns desses compradores preservaram o cartão de visita entregue pelo corretor naquela oportunidade, cujo cartão contém a identidade da empresa representada.*' Nesse sentido, observe no Anexo 04, Diligência 05, fls. 13 e Diligência 12, fls. 24 do mesmo anexo, as cópias dos referidos cartões. Os esclarecimentos prestados pelos compradores estão registrados no Termo de Atendimento à Intimação integrante do Anexo 04.'

Nos termos da legislação previdenciária todo aquele que 'presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego' é segurador obrigatório da Previdência Social na categoria de 'contribuinte individual' (Art.12, inciso V, alínea g, da Lei no 8.212, de 1991), que foi o que ocorreu no presente caso.

(...)

Portanto, tem-se que os valores pagos a título de comissão a esses 'corretores' trata-se, na realidade, de remuneração paga a segurados contribuintes individuais nos termos do art. 22, III, da

lei 8.212.91, base de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas nos Autos de Infração acima descritos.

Ante o exposto, com base no conjunto probatório constante nos autos e no princípio da verdade material, ratificamos também o contido no item 93 do Relatório Fiscal, restou devidamente caracterizado o ato fraudulento a partir do não reconhecimento por parte da empresa do vínculo com o corretor de imóvel que lhe presta serviço de intermediação imobiliária, transferindo a responsabilidade do pagamento da comissão de venda que lhe é devida para o comprador do imóvel, pois esta foi a realidade fática verificada, não se trata de uma situação inexistente como alega a impugnante. E, como consequência desse não reconhecimento a Empresa não incluiu os referidos corretores na folha de pagamento de prestação de serviços, não os declarou na GFIP do período correspondente, não contabilizou o pagamento em títulos próprios da sua contabilidade e tampouco efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, cuja omissão caracteriza, em tese, crime de sonegação fiscal previsto no art. 337A do Código Penal (Decreto Lei nº 2.848, de 07/12/1940) com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000."

Destarte, a relativa autonomia do corretor para intermediar o negócio não era exercida em seu nome e sim como legítimo representante da empresa. Nesse sentido, o acórdão recorrido colaciona trechos do Relatório Fiscal (fls.1550 a 1599), conforme a seguir:

"Ademais, cabe ressaltar que todo o controle da venda, inclusive o pagamento da comissão do corretor, é exercido pela Empresa. Segundo o fluxo acima descrito, a documentação que integra o processo de venda assim como os cheques referentes ao sinal e à comissão do corretor são encaminhados à direção da Empresa para conferência da transação realizada e aferir o real valor da comissão de venda no sentido de constatar se esta não foi cobrada a maior. O cheque relativo ao sinal é destinado à incorporadora/construtora e o da comissão de venda fica sobreposto na Empresa até à efetivação do negócio (assinatura do contrato) quando é liberado ao corretor. Diante desses fatos, não há como sustentar que o corretor não tenha vínculo com a Empresa e que o pagamento da comissão de venda seja realizado no âmbito do comprador e corretor, sem qualquer participação da Empresa, com o propósito de livrar-se da obrigação principal previdenciária decorrente da transação imobiliária.

83. Para ilustração da prática adotada pela Empresa objetivando a transferência do pagamento da comissão de venda para o comprador do imóvel, observe o caso do adquirente do apartamento nº 614 do Edifício Rivoli, no Setor Sudoeste, Brasília/DF, senhor Lincoln da Costa e Oliveira, devidamente intimado pela auditoria fiscal para apresentar documentos e prestar esclarecimentos no âmbito do Mandado de Procedimento Fiscal. (Anexo 04, Diligência 05)

84. Referido comprador pagou pelo imóvel o valor total de R\$ 621.000,00, conforme consta da Tabela de Venda apresentada a esta auditoria fiscal (Anexo 04, Diligência 05, Fls. 10), sendo R\$ 61.560,00 a título de sinal; R\$ 273.240,00 a serem pagos em 60

parcelas mensais e 4 semestrais (valor da poupança); e o saldo remanescente de R\$ 277.760,00 (valor do financiamento) quando da emissão do habite-se. A soma desses valores totaliza R\$ 612.560,00, conforme registra o Pedido de Reserva e Proposta de Compra nº 13310. (Anexo 04, Diligência 05, Fls. 11)

85. Além desses valores, o comprador pagou mais R\$ 8.440,00 ao senhor José Everaldo R. Ferreira, CPF 379.518.94149, Corretor de Imóveis (CRECIDF 9357) da Equipe de Vendas da empresa Paulo Baeta (vide cartão entregue ao comprador – Anexo 04, Diligência 05, Fls. 13) pela prestação dos serviços de intermediação da venda do imóvel acima identificado, conforme consta do Recibo de Pagamento de Autônomo –RPA entregue ao comprador (Anexo 04, Diligência 05, Fls. 12). O pagamento ao corretor foi efetuado mediante transferência eletrônica, conforme recibos emitidos pelo caixa eletrônico do Banco do Brasil (Anexo 04, Diligência 05, Fls. 14 e 15).

86. A soma dos valores pagos pelo adquirente (61.560,00 + 273.240,00 + 277.760,00 + 8.440,00) totaliza R\$ 621.000,00, que equivale ao “Valor de Negociação” constante da “Tabela de Vendas” (Anexo 04, Diligência 05, Fls. 10). Porém, o Pedido de Reserva e Proposta de Compra assim como o Contrato de Promessa de Compra e Venda firmado entre o comprador e a incorporadora/construtora, proprietária do imóvel, com a intermediação da empresa Paulo Baeta, exibem o valor de R\$ 612.560,00 (Anexo 04, Diligência 05, Fls. 11 e 17). Observe que a diferença entre o “valor da negociação” (R\$ 621.000,00) e o “valor do contrato” (R\$ 612.560,00) equivale exatamente à importância paga a título de comissão de venda (R\$ 8.440,00).

87. Semelhante ao caso acima relatado, a auditoria fiscal possui documentação comprobatória de mais 15 (quinze) adquirentes de imóveis de diferentes empreendimentos, todos devidamente intimados a prestar esclarecimentos vinculados ao presente Mandado de Procedimento Fiscal e relativos aos imóveis adquiridos com a intermediação da empresa Paulo Baeta. Referidos adquirentes, responderam também a um questionário versando sobre questões relativas ao processo de aquisição do respectivo imóvel, através dos quais a maioria confirma, em síntese, as seguintes questões:

- que o imóvel a que se refere a documentação apresentada foi adquirido com a intermediação imobiliária da empresa Paulo Baeta;*
- que o valor do Pedido de Reserva e Proposta de Compra assim como do Contrato de Promessa de Compra e Venda não contemplam o valor da comissão de venda, cujo valor foi pago ‘por fora’ diretamente ao corretor;*
- que o corretor responsável pela venda identificou-se como representante da empresa de intermediação imobiliária Paulo Baeta.*

88. Vale destacar a declaração de alguns adquirentes que fugiram à regra estabelecida pela Empresa quanto ao pagamento da comissão de venda, conforme segue abaixo:

- adquirente do apartamento 301, Residencial Moliére, em Águas Claras, Brasília/DF, senhora Eliana Souza dos Santos, que pagou a título de comissão de venda a importância de R\$ 6.217,85, cujo pagamento foi feito por meio do cheque nº 003670 do Banco do Brasil, **nominativo a empresa de intermediação imobiliária Paulo Baeta**; (Anexo 04, Diligência 02, Fls. 11)

- adquirente do apartamento 604, Edifício L'Essence, localizado na SQSW 300, Bloco N, Setor Sudoeste, Brasília/DF, senhora Giovana Segurado Coelho, a qual pagou a importância de R\$ 18.498,00, a título de comissão de venda, ao corretor Marcello Adrianni de Oliveira Fagundes e ao Supervisor Renato Rosa de Almeida Nogueira. Porém, o pagamento foi feito por meio de transferência eletrônica para a conta de Cláudio Quintana de Arruda, Gerente de Vendas da empresa Paulo Baeta. (Anexo 04, Diligência 04, Fls. 26)

89. O Demonstrativo 5 elaborado a partir de documentos apresentados à auditoria fiscal pelos adquirentes de unidades imobiliárias, apresenta casos concretos efetivados pelo contribuinte no período fiscalizado, os quais constituem prova material dessa prática lesiva ao fisco já incorporada aos procedimentos da Empresa.

90. Observe-se, no referido demonstrativo, que o “Valor de Negociação” é o valor que compõe a “Tabela de Vendas” definida pela incorporadora/construtora com a assessoria da empresa de intermediação imobiliária Paulo Baeta. O “Valor da Comissão do Corretor” corresponde ao percentual negociado entre as duas empresas. Posteriormente, a empresa intermediadora apresenta esse percentual da comissão com os corretores. E o “Preço de Venda” é resultado da subtração entre o “Valor de Negociação” e o “Valor da Comissão do Corretor”.

91. Do ponto de vista do comprador, esta prática não traz para este nenhum custo adicional, pois o valor que está pagando pelo imóvel é o valor de venda apresentado pela empresa no ato da negociação e nada mais. A diferença verificada entre a Tabela de Venda (valor negociado) e o contrato de promessa de compra e venda corresponde ao valor da comissão devida ao corretor.

(..)

92. Diante do exposto, percebe-se com clareza a manobra fraudulenta arquitetada pela empresa Paulo Beta em parceria com as incorporadoras/construtoras responsáveis pelos empreendimentos com a quais firmou contrato de prestação de serviços de intermediação imobiliária no período fiscalizado, com o claro objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal decorrente dessa prestação de serviço.

93. Portanto, o ato fraudulento está caracterizado a partir do não reconhecimento do vínculo com o corretor de imóvel que lhe

presta serviço de intermediação imobiliária transferindo a responsabilidade do pagamento da comissão de venda que lhe é devida para o comprador do imóvel. E como consequência desse não reconhecimento, a Empresa não inclui o corretor na folha de pagamento de prestação de serviços, não declara na GFIP do período correspondente, não contabiliza o pagamento em títulos próprios da sua contabilidade e tampouco efetua o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, cuja omissão caracteriza, em tese, crime de sonegação fiscal previsto no art. 337-A do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/1940) com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000."

Acrescente-se o depoimento do próprio Gerente de Vendas da Empresa, acerca de suas competências institucionais, que compreenderiam: credenciamento de corretores de imóveis que demandam a empresa por lançamentos imobiliários; análise dos respectivos currículos, inclusive pesquisa junto ao CRECI, sobre eventual registro de condutas desabonadoras que possam prejudicar a imagem da imobiliária; organização de equipes de vendas, direcionando o perfil do corretor às necessidades do empreendimento quanto à localidade, tamanho, material de acabamento, nível econômico dos clientes potenciais, entre outros.

Como se pode constatar, a Fiscalização logrou comprovar a vinculação dos corretores autônomos com a empresa, de sorte que não há reparos a fazer no acórdão recorrido. Com efeito, verifica-se o descumprimento do estabelecido no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991.

Por derradeiro, anote-se que o Contribuinte cita a seu favor a edição da Lei nº 13.094, de 15/01/2015, que alterou a Lei nº 6.530, de 1980, conforme a seguir:

"Art. 139. O art. 6º da Lei nº 6.530, de 12 de maio de 1978, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 2º a 4º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 1º:

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

§ 3º Pelo contrato de que trata o § 2º deste artigo, o corretor de imóveis associado e a imobiliária coordenam, entre si, o desempenho de funções correlatas à intermediação imobiliária e ajustam critérios para a partilha dos resultados da atividade de corretagem, mediante obrigatória assistência da entidade sindical.

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

De plano, verifica-se a absoluta impossibilidade de aplicação da nova lei ao presente caso, em respeito ao art. 144 do CTN, já que sua vigência é posterior à ocorrência os fatos geradores ora tratados. Com efeito, dita lei inova no tratamento da matéria, definindo novas obrigações (contrato de associação devidamente registrado) e dando novos efeitos às relações entre imobiliária e corretores autônomos (ausência de vínculo empregatício e previdenciário). Ainda que fosse possível ultrapassar esse óbice - o que se admite apenas para argumentar - a novel legislação também não seria aplicável, tendo em vista que restaram caracterizados os elementos caracterizadores do vínculo, o que inviabilizaria a pretensão.

Quanto às obrigações acessórias, estas restam mantidas, por decorrência da manutenção da exigência das obrigações principais, inclusive a multa por falta de declaração em GFIP. Nesse passo, não há que se falar em retroatividade benigna mediante a aplicação do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da MP nº 449, de 2008, uma vez que dito dispositivo não comporta o lançamento de multa por descumprimento de obrigação principal combinado com o de multa por descumprimento de obrigação acessória. Com efeito, na nova legislação, a multa pelo descumprimento concomitante de obrigações principais e acessórias encontra-se capitulado no art. 35-A, que especifica multa de ofício única.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, exceto quanto à retroatividade benigna e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo