



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

Processo nº 10166.723117/2010-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.436 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente VIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

NULIDADE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento.

PROVA INDICIÁRIA. VERDADE MATERIAL.

Não há que se falar em preliminar de nulidade do lançamento por utilização de prova indiciária e por falha na busca da verdade material quando a autoridade lançadora justifica e apresenta provas dos fatos que lastrearam seu entendimento. A análise da suficiência das provas é questão de mérito e não preliminar.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa por falta de motivação quando a autoridade lançadora descreve minuciosamente o procedimento fiscal, a fundamentação legal e fática do lançamento e, ainda, o Contribuinte apresenta defesa apta e específica, demonstrando ter plena consciência das razões do lançamento.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INTERMEDIACÃO DE IMÓVEIS. CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. COMPROVAÇÃO DE VÍNCULO. RESPONSABILIDADE.

A determinação da natureza jurídica dos atos praticados e negócios efetuados, para o fim de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelas

partes envolvidas, independentemente dos nomes dados aos instrumentos contratuais formalizados.

O pagamento de comissão realizado pelo comprador de imóveis ao corretor de imóveis não tem o condão de descaracterizar a prestação de serviços de intermediação feitos pelo corretor à imobiliária. Comprovada a ocorrência de prestação de serviços do corretor para a imobiliária, esta deverá responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

JUROS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

RELAÇÃO DE VÍNCULOS. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A Relação de Co-Responsáveis CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais RepLeg” e a “Relação de Vínculos VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Súmula CARF nº 88)

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUE SE CONVERTE EM PRINCIPAL. CABIMENTO.

Uma vez inobservada a obrigação tributária, caso seja cominada multa, esta se torna obrigação principal, nos termos do art. 113, §3º, do CTN. Por sua vez, o art. 139 do mesmo diploma determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal. Considerando ainda o texto das Súmulas CARF nº 4 e 5, bem como os acórdãos que as embasam, é patente a possibilidade de incidir juros sobre multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Dilson Jatáhy Fonseca Neto (relator) e Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), que davam provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os lançamentos PC e AC, referentes às corretagens, e os Conselheiros Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que davam provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waltir de Carvalho.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Waltir de Carvalho - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Fabia Marcilia Ferreira Campelo (suplente convocada), Dilson Jatahy Fonseca Neto, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado), Ronnie Soares Anderson. Ausente, justificadamente, o conselheiro Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir crédito referente às Contribuições Previdenciárias. Tendo a DRJ dado provimento parcial à defesa, a Contribuinte interpôs o Recurso Voluntário ora sob julgamento.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 16/12/2010 foi lavrado o auto de infração DEBCAD nº 37.315.752-5, referente à Contribuição Patronal (fls. 2/32). Conforme o Relatório do Auto de Infração (fls. 33/59 e docs. anexos fls. 60/579),

- *"3. O objeto do presente Auto de Infração são as CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre os pagamentos efetuados a contribuintes individuais - pessoas físicas - pelos serviços prestados a empresa acima identificada, no período fiscalizado. Tais pagamentos não transitaram pela folha de salário do período, não foram declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Declaração à Previdência Social (GFIP), e as contribuições devidas não foram recolhidas à Seguridade Social (GPS), conforme determina a legislação vigente." (fl. 33);*
- *"4. Constitui fato gerador das contribuições sociais integrantes do presente Auto de Infração o pagamento de:*

a) comissão de corretagem a segurados contribuintes individuais (pessoas físicas) pela venda de imóveis vinculados aos empreendimentos imobiliários da empresa, efetivada:

- por corretores autônomos, sob a coordenação e supervisão da empresa (Levantamento Código PC);

- pela administração, cuja venda foi informada pela empresa como sendo "venda direta Via" (Levantamento Código AC);

b) comissão de aos Gerente de Vendas, empregado da empresa, pela sua participação nas vendas dos demais corretores autônomos integrantes da equipe de vendas, no período fiscalizado (Levantamento Código AG);

c) serviços prestados por pessoas físicas registrados na contabilidade da empresa, conta 123 (Levantamento Código PF)." (fl. 33/34);

- *"23. Entretanto, da análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo, a auditoria fiscal constatou nas GFIP do período fiscalizado, em confronto com as Folhas de Pagamento e registros contábeis do mesmo período, que a empresa em questão não declarou nas referidas GFIP os pagamentos efetuados a corretores autônomos, a título de comissão de corretagem, pela venda de imóveis vinculados aos empreendimentos imobiliários da empresa, como também os pagamentos de serviços prestados por pessoa física, identificados na contabilidade da empresa (conta 123 - Serviços Prestados - PF)." (fl. 39);*
- *"25. Relativamente ao fato gerador "pagamento de comissão de corretagem", a auditoria fiscal firmou convicção sobre a admissibilidade do lançamento do crédito previdenciário com base na documentação apresentada e nas informações prestadas pela empresa versus os dispositivos legais que regem a matéria." (fls. 39/40);*
- Que a Contribuinte foi intimada a apresentar informações sobre a forma adotada para comercializar os imóveis, informando que em determinados lugares o fazia por meio de equipe de corretores e em outros que contratava empresas imobiliárias;
- Que, nas diversas respostas às intimações, apresentou informações contraditórias com relação à forma adotada no Rio de Janeiro;
- Que não apresentou os instrumentos contratuais mas que, a despeito de não adimplir a forma prescrita na Lei nº 6.530/1978 e Decreto nº 81.871/1978, que há vínculo entre a Contribuinte e os corretores, vez que os autorizou a comercializar;

- Que o fato de não haver exclusividade em relação aos corretores não descaracteriza a relação de prestador de serviços autônomos, antes a confirma pois se houvesse exclusividade não seriam autônomos;
- Que a prática de imputar o pagamento da comissão ao comprador é lesiva ao fisco e tem o objetivo de eximir a empresa das responsabilidades pelo pagamento dos tributos devidos;
- Que é a empresa quem contrata os corretores, vez que é ela quem os credencia, quem os treina, quem estabelece o valor das comissões, quem repassa as informações referentes aos empreendimentos, quem estabelece os padrões de qualidade etc.;
- *"50. Para sustentação da tese de que a comissão de corretagem é custo do comprador, a empresa formaliza o contrato de promessa de compra e venda pelo valor líquido da operação, ou seja, exclui impropriamente do VGV o valor da comissão de corretagem, impondo ao comprador o pagamento desse valor diretamente ao corretor responsável pela venda. O contrato de promessa de compra e venda também é firmado com o valor líquido da operação, cujo documento é registrado na contabilidade da empresa; e o valor da comissão não é contabilizado como custo operacional de vendas, fechando, assim, o entendimento da prática lesiva adotada pela empresa para se eximir do pagamento dos tributos devidos." (fl. 44);*
- *"63. No presente caso, restou comprovado que a empresa pagou, de forma indireta, remuneração a corretores autônomos que lhe prestaram serviços, no período fiscalizado, e não declarou os referidos pagamentos nas GFIP correspondentes, nem recolheu as contribuições previdenciárias incidentes sobre tais pagamentos. Diante dessa omissão, a auditoria fiscal, no uso de suas prerrogativas legais, promoveu o lançamento de ofício referente às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, conforme determina a legislação acima citada." (fl. 46);*
- Que, em relação à planilha "venda direta - via", que supostamente teria sido realizada diretamente pela empresa Contribuinte, com o devido registro no CRECI, foi constatado dos documentos individualizado das negociações das unidades imobiliárias que houve intermediação por parte de corretores autônomos;
- Que em diversos casos a empresa *"não informou o nome do corretor responsável pela venda, conforme determina a legislação anteriormente citada"* (Lei nº 6.540/1978) (fl. 48);
- Que foi arbitrada a comissão auferida aplicando como base a comissão média paga pela empresa no período de apuração;

- *"78. O fato gerador 'Pagamento de Comissão de Corretagem - Gerente de Vendas' inclui o pagamento de comissão a este profissional com base em um percentual aplicado sobre todas as vendas do estabelecimento matriz realizadas por corretores autônomos." (fl. 49);*
- *"81. O Gerente de Vendas, quando comercializa alguma unidade, além do salário fixo recebe, também, a comissão de corretagem sobre esta venda correspondente ao percentual definido para o empreendimento, e a comissão de 0,13% sobre as vendas dos demais corretores a serviço da empresa. No entanto, o contracheque relativo ao pagamento da remuneração do Gerente de Vendas contempla apenas o salário fixo. A parte variável (comissão) não consta do contracheque, ou seja, é paga por fora, sem transitar pela folha de pagamento." (fl. 49);*
- *Que, tendo a empresa sido intimada a esclarecer os lançamentos na conta contábil 123 - pagamento de serviços prestados - PF, esta informou os dados de alguns prestadores de serviço, com notas fiscais, demonstrando que houve alguns lançamentos equivocados de serviços prestados por pessoas jurídicas, além de pagamentos a Fundo Fixo. A autoridade lançadora excluiu da base de cálculo os valores contabilizados de forma equivocada;*
- *"96. Na presente fiscalização ocorreram as situações 'falta de pagamento ou recolhimento' e 'declaração inexata' relacionadas com os fatos geradores objeto dos lançamentos de ofício consubstanciados no presente Auto de Infração.*
97. Portanto, segundo a legislação citada, deve ser comparada a aplicação da multa de ofício estabelecida no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (75%), com a soma da multa de mora prevista no inciso II do art. 35 (24%) da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e da multa prevista no parágrafo 5º do artigo 32 da referida lei (Código de Fundamentação Legal - CFL 68), acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997" (fl. 52);
- *"109. Conforme o citado no Item VI - DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO - o §4º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, determina que a contribuição a cargo do contribuinte individual, que prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá ser deduzida de 45% da contribuição da empresa, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a 9% do respectivo salário-de-contribuição.*
110. No presente caso, a empresa não recolheu (GPS) nem declarou (GFIP) as contribuições devidas com base nos pagamentos efetuados a título de comissão de corretagem como também de serviços prestados - pessoa física - cuja omissão constitui fato impeditivo à dedução de 9% na

alíquota de contribuição dos contribuintes individuais (20% - 9% = 11%), conforme determina o preceito legal acima citado.

111. Portanto, diante do exposto, a contribuição a cargo do segurado, no presente Auto de Infração, foi calculada com a alíquota de 20% e a responsabilidade pelo pagamento foi atribuída à empresa tendo em vista que a previsão do art. 4º da Lei nº 10.666, de 8/5/2003, e o §5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24/7/1991." (fl. 57);

- *"114. Na presente Ação Fiscal, além do presente Auto de Infração, forma lavrados os seguintes documentos:*

Planilha 4 - Autos de Infração Lavrados

<i>Tipo</i>	<i>DEBCAD</i>	<i>Fato Gerador</i>
<i>AI - OP</i>	<i>37.315.753-3</i>	<i>Contribuições previdenciárias de responsabilidade do SEGURADO (empregado e contribuinte individual), incidentes sobre o pagamento de comissão de corretagem pela venda de imóveis vinculados aos empreendimentos imobiliários da empresa, como também pelos serviços prestados por pessoas físicas registrados na contabilidade da empresa.</i>
<i>AI-OP</i>	<i>37.315.759-2</i>	<i>Contribuições previdenciárias destinadas às ENTIDADES e FUNDO conveniados incidentes sobre pagamento de comissão de corretagem seobre todas as vendas realizadas por corretores autônomos, estabelecimento matriz, destinado ao Gerende de Vendas, responsável pela coordenação e supervisão do trabalho desses profissionais.</i>
<i>AI-OA</i>	<i>37.315.754-1</i>	<i>CFL 30 - Deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou devidas aos contribuintes individuais a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil</i>
<i>AI-OA</i>	<i>37.315.755-0</i>	<i>CFL 34 - Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantidas descontadas, as contribuições da empresa e as destinadas às entidades e fundos conveniados.</i>
<i>AI-OA</i>	<i>37.315.756-8</i>	<i>CFL 38 - Deixar a empresa de exibir documento relacionado com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/7/91, referente a segurados contribuintes individuais, requeridos pela auditoria fiscal.</i>

AI-OA	37.315.757-6	CFL 59 - Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições devidas por segurados contribuintes individuais e segurados empregados lhe prestaram serviços.
-------	--------------	---

" (fl. 58);

- Que emitiu Representação Fiscal para Fins penais;

Intimada em 17/12/2010 (fl. 579), a Contribuinte apresentou Impugnação em 19/01/2011 (fls. 1.189/1.258 e docs. anexos fls. 1.259/2.235). A DRJ, analisando a defesa da Contribuinte, proferiu o acórdão nº 03-51.695, de 16/04/2013 (fls. 2.240/2.256), mantendo parcialmente o crédito constituído, e que restou assim ementado:

Contribuições Sociais Previdenciárias

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

AIOP DEBCAD no 37.315.7525

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. REGULARIDADE.

Tendo a autoridade fiscal observado o cumprimento dos requisitos legais indispensáveis à validade do lançamento do crédito tributário, eventuais questionamentos acerca da emissão ou execução do MPF, por constituir essencialmente um instrumento de controle administrativo, não importam em nulidade do procedimento fiscal.

PROVA INDICIÁRIA.

A prova indiciária, isoladamente, não demonstra, com o necessário grau de certeza, a ocorrência de determinado fato. O conjunto dessas provas, contudo, quando correlacionados, permitem firmar convicção para referendar uma autuação.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São listadas no Relatório de Vínculo todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da administração, em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente, não implicando automaticamente em responsabilidade solidária.

CORRETOR DE IMÓVEIS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O corretor de imóveis, ao trabalhar na intermediação de venda de imóveis de construtora, sendo por esta credenciado e supervisionado, é considerado contribuinte individual a seu serviço.

JUROS. SELIC.

As contribuições sociais arrecadadas em atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC, de caráter irrelevável.

MULTA. CONFISCO.

A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, é dirigida ao legislador, não cabendo à autoridade administrativa afastar a incidência da lei.

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.

A diligência ou perícia requerida pelo impugnante pode ser indeferida pela autoridade julgadora se esta considerá-la desnecessária, por constarem dos autos os elementos suficientes para a análise conclusiva.

PROTESTO PELA JUNTADA DE TODAS AS PROVAS ADMITIDAS EM DIREITO.

As provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão processual, exceto nas situações previstas no art. 16, § 4º do PAF.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada em 05/06/2013 (fl. 2.278), e ainda insatisfeita, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 05/07/2013 (fls. 2.285/2.376 e docs. anexos fls. 2.377/2.423), argumentando, em síntese:

Das Preliminares

- Que houve nulidade do ato de fiscalização por vício formal e por falta de publicidade na emissão e prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, vez que não foram emitidos nem a Contribuinte foi intimada de MPF-C, apesar de o MPF ter prazo máximo de 120 dias e a fiscalização ter durado mais de um ano;
- Que a autuação é nula por utilizar-se de prova indiciária, inclusive essa nulidade já foi observada nos autos do processo nº 10166.723119/2010-03, quando a DRJ julgou procedente a Impugnação e exonerou o crédito tributário de processo conexo a este, lançado no âmbito da mesma fiscalização, decorrente dos mesmos fatos e provas, por falta de provas;
- Que houve violação ao princípio da Verdade Material, porquanto a autoridade lançadora deixou de considerar os argumentos e as provas juntadas durante a fiscalização;
- Que o lançamento foi realizado exclusivamente com base em depoimentos, não havendo provas nos autos de (i) que houve efetiva análise por amostragem; (ii) que os corretores trabalhavam no *stand* da

construtora e que eram identificados por crachás; nem (iii) que a recorrente fez pagamentos em favor dos corretores;

- Que há nulidade por erro na indicação dos "*dispositivos legais que são gravados de forma aclaradamente genérica no anexo do auto de infração*" (fl. 2.308);
- Que o auto de infração padece de falta de liquidez e de certeza, especificamente porquanto foram incluídos no auto de infração a "Venda Direta Via" bem como tributou vendas realizadas por meio de imobiliárias, as quais, por sua vez, se utilizaram de seus corretores, não sendo possível falar em retenção de contribuições previdenciárias pelo serviço prestado por outras empresas;
- Que houve presunção como prova e que foi utilizada prova indiciária, sendo que não há provas do efetivo pagamento das comissões, ainda que pelos compradores, frisando a Contribuinte que é possível que a empresa tenha vendido diretamente seus imóveis sem a participação de corretores, o que não foi considerado pela autoridade lançadora;
- Que a legislação citada (especificamente o art. 33, §4º, da Lei nº 8.212/1991) não estabelece critérios para o arbitramento da contribuição previdenciária no caso em tela, tendo a autoridade lançadora extrapolado sua competência;
- Que a autoridade lançadora não caracterizou os corretores como segurados empregados e nem desconsiderou a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços;
- Que a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de provar a ocorrência do fato gerador;
- Que a Contribuinte não tem legitimidade para figurar no polo passivo na autuação vez que - se for devida contribuição previdenciária - ela contratava empresas imobiliárias para realizar as operações de venda, sendo que os corretores estavam vinculados a elas; e
- Que, também, foram os compradores quem realizaram os pagamentos, sendo eles os responsáveis tributários.

Mérito:

- Que houve erro na aplicação da alíquota, especificamente porque a autoridade lançadora não levou em consideração as alterações realizadas pela Lei nº 10.666/2003, isto é, que não deveria ter sido aplicada a alíquota de 20% mas sim a de 11%. Ainda segundo a Contribuinte, trata-se de erro insanável, pois não é possível alterar a fundamentação legal do auto de infração já constituído nem a alíquota aplicável;

- Que só há incidência de Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos (1) com natureza salarial (retributividade) e (2) com habitualidade, o que não se observa no caso concreto;
- Que os corretores de imóveis não prestam serviços à Recorrente, não havendo que se falar em ocorrência de fato gerador de prestação de serviço por segurado autônomo;
- Que não há indício de habitualidade nos pagamentos feitos pelos compradores;
- Que no contrato de corretagem não é o serviço do corretor que se pretende, mas sim o resultado da mediação;
- *"Os corretores de imóveis não prestam serviços às empresas construtoras e empreendedoras na área de construção civil, estas, conseqüentemente, não estão obrigadas ao pagamento da contribuição social instituída pela Lei, em face do negócio jurídico celebrado com os corretores."*

Isso porque o corretor é um comerciante com o objetivo social de intermediar contrato de compra e venda. Ele vende a intermediação e, por essa venda, recebe comissão proporcional ao preço do produto.

Não há, por parte do corretor de imóveis, um serviço prestado à construtora ou empresa empreendedora, há, sim, um ato de comércio regulamentado por lei, no caso, o Código Civil e a Lei nº 6.530/78." (fl. 2.348);

- Cita vasta doutrina, inclusive: RUBENS REQUIÃO, FRANS MARTINS, MARIA HELENA DINIZ, ARNOLD WALD, VALÉRIA BONONI GONÇALVES, JONAS FIGUEIREDO ALVES e PONTES DE MIRANDA para concluir que o corretor não presta serviço, sendo verdadeiro comerciante e estando obrigado pelo resultado e não pelo meio;
- *"Estabelece, portanto, o NCC [art. 722], de modo bem nítido, ser o contrato de corretagem especial, cuja característica é de que a pessoa que o celebra com outra não possui nenhum vínculo de prestação de serviços."*

(...)

SE O CORRETOR DE SEGUROS NÃO PODE PRESTAR SEUS SERVIÇOS ÀS EMPREENDEDORAS E CONSTRUTORAS, QUE, POR ISSO, NÃO LHE DEVEM REMUNERAÇÃO OU RETRIBUIÇÃO, NÃO É POSSÍVEL EXIGIR DESSAS SOCIEDADES UMA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL QUE TEM POR FATO GERADOR A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E POR BASE DE CÁLCULO O VALOR DE REMUNERAÇÕES E RETRIBUIÇÕES PAGAS AOS QUE OS PRESTAM." (fl. 2.354) (grifo no original);

- Que o comprador pode, em conversa com o corretor, ser aconselhado a comprar outro imóvel que não o da Contribuinte; ainda assim, se o comprador vier a adquirir o imóvel da Recorrente, será devida a comissão. Logo, quando muito, o corretor prestou serviço à Contribuinte e ao

comprador, devendo a base de cálculo ser proporcional. Contudo, como a Lei não prevê essa hipótese, que não cabe o lançamento;

- Que é ilegal a imputação de responsabilidade solidária à recorrente, vez que a autoridade lançadora jamais verificou que as contribuições previdenciárias foram lançadas e recolhidas pelas terceiras empresas (imobiliárias). Em suma, que só poderia ter sido autuada se houvesse prova de que as terceiras empresas não recolheram os tributos devidos;
- Que não é possível aplicar a taxa Selic;
- Que é incabível a listagem, no relatório fiscal, dos diretores da Contribuinte como co-responsáveis vez que não lhes foi imputada qualquer atuação dolosa, não se configurando em qualquer das hipóteses legais de responsabilidade solidária;
- Que é inaplicável a multa no patamar imposto porquanto se configura atentatória contra o Princípio Constitucional de Não Confisco;
- Que não pode incidir juros sobre a multa; e
- Que devem ser julgados em conjunto o presente processo e os de nº 10166.723118/2010-51; nº 10166.723119/2010-03; nº 10166.723123/2010-63; nº 10166.723122/2010-19; nº 10166.723124/2010-16 e nº 10166.723121/2010-74.

Os presentes autos foram apensados ao processo de nº 10166.723119/2010-03 (fl. 2.236 e 2.239), e posteriormente desapensado (fl. 2.280). Também, foram apensados e desapensados aos presentes autos os processos:

- apensado: nº 10166.723121/2010-74 (fl. 2.281);
- apensado: nº 10166.723118/2010-51 (fl. 581) - desapensado (fl. 587);
- apensado: nº 10166.723119/2010-03 (fl. 582) - desapensado (fl. 588);
- apensado: nº 10166.723122/2010-19 (fl. 583) - desapensado (fl. 589) - reapensado (fl. 2.282);
- apensado: nº 10166.723123/2010-63 (fl. 584) - desapensado (fl. 590) - reapensado (fl. 2.283); e
- apensado: nº 10166.723124/2010-16 (fl. 585) - desapensado (fl. 591) - reapensado (fl. 2.284).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatagy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

É imperioso registrar que o lançamento recaiu sobre quatro levantamentos, especificamente:

1. Comissão de Corretagem (Levantamento PC) - comissão de corretagem efetuado a corretor autônomo e não declarado em GFIP;
2. Comissão de Corretagem (Levantamento AC) - comissão de corretagem das vendas contabilizadas como realizadas diretamente pela empresa "Venda Direta Via";
3. Comissão de Corretagem destinada ao Gerente de Vendas (Levantamento AG) - comissão paga ao gerente de vendas em decorrência das vendas efetuadas por corretores autônomos; e
4. Pagamento de serviços prestados (Levantamento PF) - valor lançados na contabilidade na conta 123, como serviços prestados por pessoas físicas.

Destes, a DRJ já excluiu o levantamento "AG - Aferição Comissão Ger Vendas" (fl. 2.256); não havendo Recurso de Ofício - em função do valor exonerado - não volta a análise essa matéria. De outro lado, conforme o relatório, a Contribuinte não recorreu no mérito em relação ao Levantamento PF - pagamento de serviços prestados por pessoas físicas, que, portanto, tampouco é objeto de análise nesse Conselho.

PRELIMINARES

1. Vício Formal - MPF-Continuação:

Argumenta a Contribuinte, preliminarmente, que o auto de infração é nulo por vício formal ao longo da fiscalização. Segundo desenvolve seu raciocínio, deveriam ter sido emitidos Mandados de Procedimento de Fiscalização de Continuação - MPF-C, os quais não foram emitidos e não foram cientificados a ela. Por essa razão, ante a falta de prorrogação da autorização de fiscalizar, e tendo em vista que a fiscalização durou mais de um ano - logo, mais do que o prazo do MPF -, entende que o lançamento não poderia ter sido formalizado.

Analizando o argumento, a DRJ anotou que: (1) a Contribuinte foi intimada inúmeras vezes ao longo de toda a fiscalização, o que é suficiente para que tivesse ciência da continuidade da fiscalização, e da sua prorrogação, ainda que tacitamente; (2) ainda que houvesse irregularidade na emissão do MPF, não haveria nulidade do auto de infração porquanto é documento interno, com o objetivo de meramente organizar, controlar e gerenciar as atividades da Receita Federal.

Com razão a DRJ.

A verdade é que, como já bem esclareceu a 1ª instância, o MPF é documento interno com a finalidade de controlar e gerenciar a atividade da Receita Federal. A competência para constituir o crédito tributário vem do art. 142 do CTN, e não dos MPF's, que são meramente instrumentos de organização interna da Receita Federal.

Nesse sentido a jurisprudência deste Conselho:

NULIDADE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF
O Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento. (acórdão CARF nº 2202-003.687, de 08/02/2017)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. (acórdão CARF nº 2301-003.514, de 15/05/2013)

FALHA NA PRORROGAÇÃO DO PRAZO DO MPF. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE. Não dá causa à nulidade do lançamento falha cometida na prorrogação do prazo do MPF. (acórdão CARF nº 3301-003.163, de 25/01/2017)

Por essa razão, não é possível dar provimento ao pleito do Contribuinte nesse ponto.

2. Prova Indiciária e do Princípio da Verdade Material:

Argumenta a Contribuinte que a autuação é nula por se utilizar de prova indiciária. Afirma, inclusive, que essa nulidade já foi observada nos autos do processo nº 10166.723119/2010-03, quando a DRJ julgou procedente a Impugnação e exonerou o crédito tributário de processo conexo a este, lançado no âmbito da mesma fiscalização, decorrente dos mesmos fatos e provas, por falta de provas.

A utilização de provas indiciárias e a ofensa ao princípio da verdade material não são hipóteses de nulidade do auto de infração. Trata-se, isso sim, de questão de mérito, onde será analisado se o auto de infração tem substância para subsistir ou não.

Ao longo da fiscalização, com o já esclarecido acima, não há contraditório. À autoridade lançadora cabe colher as provas e lançar o tributo da forma que entender correta, com base nas provas que levarem ao seu convencimento. É no processo administrativo - ou seja, com a impugnação - que se instaura o contraditório e que cabe a análise da suficiência das provas colhidas.

Nessa senda, é no mérito que deve ser analisada a existência ou não de provas da ocorrência do fato gerador.

3. Cerceamento do direito de defesa - falta de clareza na indicação dos dispositivos legais:

Argumenta a Recorrente que há nulidade por erro na indicação dos *"dispositivos legais que são gravados de forma aclaradamente genérica no anexo do auto de infração"* (fl. 2.308).

Tal argumento não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, analisando o autos de infração, percebe-se que o Relatório Fiscal foi claro em delimitar o fato gerador, especificamente a falta de declaração e de recolhimento de tributos referentes a pagamentos efetuados em favor de contribuintes autônomos em decorrência de prestação de serviços. Tanto o foi como a Contribuinte logrou efetuar defesa técnica, apresentando argumentos para refutar os fundamentos da autuação.

Em relação à fundamentação legal, percebe-se que consta no auto de infração os "Fundamentos Legais do Débito" (fls. 30/31), no qual a autoridade lançadora individualiza, por competência, a Legislação que lhe atribui competência para fiscalizar bem como a legislação que enquadra a contribuição previdenciária da empresa, a obrigação de recolhimento do valor e ainda os fundamentos para os acréscimos legais (juros e multa).

Portanto, não se observam nos autos cerceamento do seu direito de defesa.

MÉRITO

1. Da alíquota aplicável:

Argumenta a Contribuinte que houve erro na aplicação da alíquota, especificamente. Chamando atenção para o fato de que o lançamento foi efetuado à alíquota de 20%, nos termos do art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991, esclarece que a Lei nº 10.666/2003 alterou o Regimento da Previdência Social, determinando a aplicação da alíquota de 11%. Ainda segundo a Contribuinte, uma vez que foi aplicada a Lei errada, houve erro insanável, pois não é possível alterar a fundamentação legal do auto de infração já constituído nem a alíquota aplicável.

Sem razão a Contribuinte.

A verdade é que a Recorrente é quem parece se confundir. O art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991 estabelece um recolhimento a cargo da empresa, à alíquota de 20%, sobre o valor da remuneração paga. Em outras palavras, além do valor pago ao trabalhador ou prestador de serviço autônomo, deve pagar ainda um valor **a mais** de 20% para a receita federal.

De outro lado, o art. 216, §26, do Decreto nº 3.048/1999, estabelece que deve ser descontado da remuneração paga ao contribuinte individual um valor de 11%, que é a sua contribuição para a Previdência Social. Em outras palavras, a empresa pagará ao contribuinte autônomo apenas 89% do que lhe é devido, recolhendo os 11% restantes para a Previdência Social.

São, efetivamente, coisas diversas. Aquela, 20%, é a contribuição da empresa. Esta, 11%, é a contribuição do segurado.

Portanto, não há que se falar em erro: o presente auto de infração DEBCAD nº 37.315.752-5 foi lavrado para constituir as Contribuições da empresa (fl. 30/31 e 33); as

contribuições do segurado estão consolidadas no DEBCAD nº 37.315.753-3, conforme a tabela apresentada pela autoridade lançadora (fl. 58).

2. Da natureza jurídica do contrato de corretagem:

Argumenta a Contribuinte, ao longo de seu Recurso, que não há incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o contrato de corretagem, uma vez que não se configura prestação de serviço, conforme a Lei e a vasta doutrina.

Analizando a questão, a DRJ concluiu que o corretor, contribuinte autônomo, presta sim serviço à Recorrente. Esclareceu que o fato de ser eventual é exatamente o que configura a noção de contribuinte autônomo; de outro lado, o fato de que o pagamento é feito pelo comprador não é suficiente para afastar a relação jurídica com a Contribuinte, mormente porquanto o comprador faz o pagamento em conformidade com as percentagens estabelecidas pela empresa. Ainda chama atenção para o fato de que a empresa informou que, em caso de conduta inadequada por parte do corretor, ele seria excluído da equipe, possibilidade que não se coaduna com a tese de que a pessoa física é contratada pelo comprador. Ainda,

"As demais informações da própria empresa, constante da mencionada resposta à fiscalização, também corroboram justamente para demonstrar que os corretores trabalhavam para a autuada, pois atuavam em seu plantão de vendas, utilizando crachás, telefones, formulários e toda a infraestrutura que a Impugnante colocava à disposição, além de que esses corretores eram supervisionados pela empresa.

A Impugnante também alega que o corretor não presta serviços a este ou aquele, pois sua atividade possui caráter especial, que é o de aproximar as partes interessadas no negócio imobiliário. Assim, segundo a empresa, não se pode dizer que o corretor preste serviços a esta ou aquela parte pois, se assim fosse, estaria sendo desleal com uma das partes, uma vez que perderia sua isenção em demonstrar as vantagens e desvantagens do negócio. E, dessa forma, como não presta serviços à empresa, não há que se falar em exigir contribuição sobre prestações de serviços.

Tal alegação não merece prosperar, pois não há como imaginar que o corretor de imóveis, ao recepcionar um possível comprador que tivesse se dirigido até um dos stands da empresa, recebesse do corretor propostas de outros imóveis que não pertencessem à Impugnante. Logicamente, o corretor está no stand de vendas para trabalhar em favor daquela empresa, sendo por ela supervisionado, e para atingir o resultado econômico pretendido por ela.

Assim, ao ficar caracterizada a prestação de serviços à Impugnante, há a subsunção do fato à norma, (...) - fl. 2.249;

Pois bem.

2.1. Precedentes:

Esse e.CARF já enfrentou o problema de definir se há ou não prestação de serviços em contrato de corretagem em inúmeras oportunidades, ora aceitando e ora negando a viabilidade dessa incidência. É o que se extrai dos seguintes julgados:

A Favor:

Acórdão CARF nº 2302-003.573, de 20/01/2015:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES.

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

Nesse sentido, ensina Orlando Gomes que se “somente uma das partes haja encarregado o corretor de procurar determinado negócio, incumbe-lhe a obrigação de remunerá-lo”. E ainda, “entre nós, quem paga usualmente a comissão é quem procura os serviços do corretor” (GOMES, Orlando. Contratos. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 382).

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

Para fins de incidência das contribuições previdenciárias, em cada caso, é preciso verificar quem são as partes da relação jurídica, para se saber quem é o credor e o devedor da prestação de serviços e, conseqüentemente, da remuneração (crédito jurídico), pouco importando de onde sai o dinheiro, podendo nem mesmo haver transação financeira como sói ocorrer com as prestações in natura (utilidades).

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao Recurso Voluntário. No caso de compra e venda de imóveis com a participação de corretores, ainda que todas as partes do negócio acabem usufruindo dos serviços de corretagem, a remuneração é devida por quem contratou o corretor, ou seja, em nome de quem atua. Para fins de incidência das contribuições previdenciárias, em cada caso, deve-se verificar quem são as partes da relação jurídica, para se saber quem é o credor e o devedor da prestação de serviços e, conseqüentemente, da remuneração (crédito jurídico), pouco importando de onde sai o dinheiro, podendo nem mesmo haver transação financeira como sói ocorrer com as prestações in natura (utilidades).

Contra:

Acórdão CARF nº 2803-003.816, de 05/11/2014:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS X CONTRATO DE CORRETAGEM. FATO GERADOR NÃO CARACTERIZADO. CONFLITO DE NORMAS. INOBSERVÂNCIA, PELA FISCALIZAÇÃO, DOS COMANDOS DOS ARTIGOS 109, 110 E 142 DO CTN.

1. 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.

2. Não tendo a autoridade administrativa, verificado, efetivamente, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como impõe o art. 142 do CTN, tendo em vista que a relação existente entre o sujeito passivo e os corretores / consultores imobiliários não decorre de contrato de prestação de serviço, mas de contrato de corretagem, na forma estabelecida no art. 723 do Código Civil, bem como na Lei nº 6.530, de 1979, a constituição do crédito tributário está eivada de vício material insanável, não merecendo, desse modo, prosperar.

3. Além de a fiscalização ter inobservado a regra matriz para a constituição do crédito tributário, como prevê o art. 142 do CTN, ela também desconsiderou solenemente as previsões contidas nos artigos 109 e 110 do mesmo diploma legal.

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Oseas Coimbra Junior e Helton Carlos Praia de Lima. Compareceu a sessão de julgamento o Advogado Dr. Francisco Carlos Rosas Giardina, OAB/RJ 41.765.

Nesse caminho, não é inaudita a existência de discussão nesse Conselho acerca da natureza jurídica do contrato de corretagem nem sobre a possibilidade ou não de ele configurar hipótese de incidência de Contribuições Previdenciárias.

2.2. A Lei:

Acontece que, se é fática a existência de contenda, a qual inclusive é válida do ponto de vista acadêmico, parece-me que, do ponto de vista prático, não merece tamanha divergência. Com a devida vênia em relação àqueles que entendem diferente, a questão encontra-se respondida claramente pela Lei nº 10.406/2002, denominada Código Civil, que estabelece:

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

A Lei Civil é clara: na corretagem não há prestação de serviço, assim como não há mandato nem relação de dependência. Onde a Lei é expressa, desnecessárias maiores interpretações: não há como afirmar que o contrato de corretagem é hipótese de prestação de serviços.

Ora, se o Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 110 que a Lei tributária não pode alterar a definição de institutos de direito privado, com ainda mais razão entendo que não pode haver ampliação do raio de incidência de um tributo com base em mera interpretação do aplicador do direito. Efetivamente, se a Lei tributária não poderia afirmar que o contrato de corretagem é prestação de serviço para fins de incidência da Contribuição Previdenciária - posto que estaria contradizendo o próprio CTN e o CC/2002 - com ainda mais razão compreendo que não pode fazê-lo o intérprete.

Esse motivo é, por conta própria, suficiente para determinar o cancelamento do auto de infração, vez que imputa-se a corretagem como hipótese de prestação de serviço, o que a Lei expressamente definiu em contrário.

2.3. Doutrina

Ainda assim, apenas a título subsidiário, caso se entendesse que este e.CARF pudesse afastar aplicação da Lei - o que é expressamente vedado pelo RICARF -, passo ao esclarecimento de ordem doutrinária-jurídica-lógica.

A corretagem é o contrato pelo qual uma pessoa, o corretor, é incumbido por outra, o incumbente, a encontrar um negócio. No contrato de corretagem, o corretor não atua como mandatário, não podendo representar o incumbente nem firmar contrato em nome dele.

Tampouco é locador de serviço; o corretor não está obrigado a realizar determinada prestação específica, não sendo obrigado a comissivamente buscar o negócio, anunciar o imóvel nem a contatar potenciais compradores. Se o corretor nada fizer, simplesmente aguardar que algum comprador o procure por sorte, não estará em mora. Em suma, no contrato de corretagem não se contrata para determinada atividade, determinada prestação, mas sim para que seja alcançado determinado resultado, qual seja, a conclusão de um negócio.

No contrato de corretagem, só há adimplemento da obrigação do corretor se for encontrado o negócio. Ainda que o corretor tenha realizado todos os esforços possíveis, ou nenhum, não terá feito a corretagem se não tiver encontrado um negócio. Exatamente por isso é que não se pode falar em prestação de serviços pelo corretor, independente de estar dias a fio à

disposição da incorporadora no *stand*, mas se pode falar em corretagem quando o corretor, sem ir uma única vez ao prédio, encontra um negócio.

A verdade é que, como bem chama atenção SILVIO VENOSA,

"A maior dificuldade em fixar a natureza jurídica desse contrato (de corretagem) deve-se ao fato de que raramente o corretor limita-se à simples intermediação. Por isso, para a corretagem acorrem princípios do mandato, da locação de serviços, da comissão e da empreitada, entre outros. Quando um desses negócios desponta como atuante na corretagem, devem seus respectivos princípios de hermenêutica ser trazidos à baila. Para que seja considerada corretagem, a intermediação deve ser a atividade preponderante no contrato e na respectiva conduta contratual das partes."¹

Em outras palavras, é comum confundir o contrato de corretagem com outros negócios ou com as cláusulas acessórias que lhe podem ser acrescentadas. Como esclarecido acima, o contrato de corretagem é o negócio pelo qual o incumbido se obriga a encontrar um negócio. Podem, entretanto, as partes (corretor e incumbente) acordar que ao contrato de corretagem serão acrescentadas outras obrigações. São exemplo: podem acordar que o corretor seja obrigado a anunciar o negócio (imóvel, no caso em tela) em determinado site; seja obrigado a contatar número mínimo de clientes por semana; seja obrigado a ficar em determinado estande de vendas por certo número de horas.

Nesses casos, quando são acrescentadas apenas cláusulas ou obrigações acessórias, o contrato de corretagem não se altera nem perde a sua essência. Essa é a lição de PONTES DE MIRANDA, *in verbis*:

*"O contrato de corretagem pode ser contrato unilateral (só o que outorga se faz devedor e obrigado), ou bilateral (outorgante e outorgado devem e são obrigados), ou plurilateral. Por êle, o outorgante fica vinculado a pagar ao corretor remuneração (dita comissão; melhor corretagem) pela comunicação de quando e de como pode concluir o contrato, ou de como por outorgar poder de intermediação, aí sem representação, ao corretor. **O elemento de serviço ou de obra que entra no contrato de corretagem não lhe tira a característica, se criados o dever e a obrigação de desenvolver atividade e de comunicação, para se poder ter o ensejo de negociação: bilateraliza-se o contrato, quebrando a unilateralidade, ou ao lado dessa** (C. E. RIESENFELD, *Der Civilmakler*. Gruchots Beiträge, 37, 277 e 847; W. REULING, *Provisionsansprüche*, 40, 193; E. RIEZLER, *Der Werkvertrag*, 91; H. SIBER, *Der Rechtszwang*, 48 s.). Pela bilateralidade, sempre, mesmo se não ocorre dever e obrigação por parte do corretor: C. CROME (*Die partiarischen Rechtsgeschäfte*, 45; *System*, II, 709), F. SCHOLLMAYER (*Recht der Schuldverhältnisse*, 113), PAUL OERTMANN (*Das Recht der Schuldverhältnisse*, 759 s.) e OTTO VON GIERKE (*Deutsches Privatrecht*, III, 709). **Se o corretor não assume o dever de desenvolver atividade, a fim de poder informar o outorgante, a sua prestação de informar é que determina o direito a receber***

¹ VENOSA, Silvio, *Código Civil interpretado*, São Paulo, Atlas, 2010, p. 682.

remuneração. *Isso não quer dizer que, sendo unilateral o contrato, não fique vinculado, - não pode praticar atos contrários aos interesses do outorgante, tem dever de discricção, não pode, de má fé, com dano para o outorgante, suspender a atividade que voluntariamente começou, nem pode usar essa atividade para informar a outrem, com dano para o outorgante. Se o corretor assume o dever de desenvolver atividade necessária à obtenção do informe e de informar, ou a prestar o informa que já tem, bilateraliza-se o contrato de corretagem. A opinião que sustenta desnaturar-se, com a bilateralização, o contrato, tornando-se, apenas, contrato de serviço, parte de que: a) o contrato ou é de corretagem ou é de serviço; b) não se pode pensar em incidirem as regras jurídicas sobre corretagem e, subsidiariamente, as regras jurídicas sobre contrato de serviços."*²

Em suma, no contrato de corretagem *per si*, não há locação (prestação) de serviço, mas mera autorização para o corretor procure um negócio, ficando obrigado apenas a anunciar que encontrou-o, e obrigação para o incumbente, que fica obrigado a pagar a corretagem em caso de resultado útil. Podem ser acrescentados ao contrato de corretagem, é verdade, outras obrigações, inclusive a de prestar determinados serviços (como a propaganda, a panfletagem etc.), os quais, entretanto, não são presumidos porquanto não fazem parte do negócio.

Esclarecidas essas questões, voltando ao caso concreto, constata-se que a autoridade lançadora afirmou que houve prestação de corretagem. Não imputou a ocorrência de outras obrigações por parte das pessoas físicas, mas apenas que elas teriam participado nos negócios de intermediação dos imóveis. Nessa linha, uma vez que o contrato de corretagem em si mesmo não configura prestação de serviço, não enquadra-se na hipótese do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, utilizada como fundamento do lançamento. Portanto, entendo ser necessário dar provimento ao recurso nesse ponto.

4. Da ilegitimidade passiva, da ilegalidade da imputação de responsabilidade solidária e da ausência de provas nos autos:

Argumenta a Contribuinte, ainda, que:

1. É ilegal a imputação de responsabilidade solidária à recorrente, vez que a autoridade lançadora jamais verificou que as contribuições previdenciárias foram lançadas e recolhidas pelas terceiras empresas (imobiliárias). Em suma, que só poderia ter sido autuada se houvesse prova de que as terceiras empresas não recolheram os tributos devidos;
2. Não é parte legítima para figurar no polo passivo da autuação, vez que quem contratou os corretores foram os compradores, e subsidiariamente as imobiliárias (corretoras pessoas jurídicas), e não ela; e

² F. C. PONTES DE MIRANDA, *Tratado de direito privado*, t. 43, atual. Cláudia Lima Marques e Bruno Miragem, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2012, p. 427.

3. O lançamento não pode subsistir (I) por ausência de provas da ocorrência do fato gerador, (II) que o lançamento foi realizado por meio de presunção, (III) que a base de cálculos foi identificada apenas em função de provas meramente testemunhais, (IV) que não há comprovação de que sequer houve análise pro amostragem, que os corretores trabalhavam no *stand* da construtora ou mesmo que houve efetivo pagamento de corretagem, e (V), em relação à última, que a autoridade lançadora negou a possibilidade de a venda ter sido realizada diretamente pela empresa, sem a participação de corretores.

Em relação ao item (1), a Contribuinte apresenta diversas provas de que contratou pessoa jurídica para atuar como intermediária nos negócios de venda dos imóveis. Argumenta que, se houve prestação de serviço pelo autônomo, então o serviço foi prestado a essa imobiliária, vez que a Contribuinte contratou essas pessoas jurídicas exatamente para isso. Para tanto, traz como provas contratos firmados entre si e as corretoras pessoas jurídicas (fls. 1.478/1.550, 1.647/1.668, 1.870/1.876), bem como notas fiscais emitidas pelas imobiliárias referentes à intermediação efetuada entre a Recorrente e os compradores dos imóveis (fls. 1.772/1.795) e ainda propostas de compra de imóveis firmadas por proponentes compradores em que figuram como intermediários pessoas jurídicas (fl. 1.890/1.891, 1.894, 1.907/1.908 etc.).

Destes contratos, é relevante apontar que cabe sempre à contratada (imobiliária) a responsabilidade de organizar, supervisionar e manter pessoal no stand de vendas. À contratante, vendedora, por sua vez, cabia o pagamento das comissões - pagamento esse feito à imobiliária. Registra-se, ainda, que dos anexos ao Relatório Fiscal é possível extrair que parte relevante dos valores que compõem a base de cálculo se referem a comissões de corretagem pagas a pessoas jurídicas (fls. 505/521).

Tendo em vista, entretanto, o meu posicionamento no sentido de que o contrato de corretagem não configura fato gerador da contribuição previdenciária, despidendo é discutir se há ou não provas nos autos acerca da ocorrência do contrato de corretagem, do pagamento das corretagens, da possibilidade ou não de a empresa ter vendido suas unidades diretamente ao comprador, sem a participação de corretores, de quem se configuraria Contribuinte, se os corretores estavam vinculados a empresas imobiliárias (corretoras pessoas jurídicas) etc. quando inexistente fato gerador. Nesse caminho, deixo de analisar essas matérias.

4. Da taxa Selic:

Mesmo dando provimento ao recurso no tocante à não configuração de prestação de serviço pela mera observação de contrato de corretagem, conforme os argumentos acima, é necessário dar continuidade ao julgamentos das obrigações acessórias porquanto o lançamento envolveu, também, o "Levanteamento PF", referente aos lançamentos na conta 123 - prestação de serviços - PF.

Argumenta a Recorrente contra a aplicação da taxa Selic como índice de juros. Trata-se de questão consolidada no âmbito deste e.CARF,

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de

inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Tendo em vista o quanto estabelece o art. 45, VI, do Anexo II ao RICARF, é obrigatória a aplicação desse entendimento, razão pela qual não é possível dar provimento ao recurso da Contribuinte neste ponto.

5. Da indicação dos Co-Responsáveis:

Insurge-se a Contribuinte contra a inclusão do Relatório de Vínculos no DEBCAD, argumentando que não restou comprovada - ou mesmo imputada - qualquer atuação dolosa por parte dos seus diretores que justificasse a inclusão deles como responsáveis solidários, como exige a legislação.

Por sua vez, a DRJ esclareceu que:

" Ocorre que a inclusão das pessoas listadas no "Relatório de Vínculos" não implica responsabilidade solidária automática do débito em questão, sendo responsabilidade precípua da pessoa jurídica indicada no Auto de Infração. Como consta no próprio Relatório, são listadas todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da administração, em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente.

(...)

Assim, não tendo o lançamento sido efetuado em nome das pessoas listadas no Relatório de Vínculos, uma vez que os dados têm finalidade apenas informativa, não há que se falar em exclusão ou afastamento, tampouco, em nulidade do lançamento." (fl. 2.247);

Novamente, não assiste razão à insurgência da Contribuinte. A elaboração do Relatório de Vínculos no lançamento das contribuições previdenciárias não significa que o lançamento é formalizado contra as pessoas ali relacionadas. Nesse sentido o CARF já consolidou o seu entendimento:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais – RepLeg" e a "Relação de Vínculos – VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Não é possível, portanto, dar provimento ao pleito da Contribuinte nesse ponto.

6. Da multa confiscatória:

Ainda em sede de Recurso Voluntário, a Contribuinte suscita a inconstitucionalidade da aplicação da multa de 75%, ao argumento de que é atentatória contra o princípio do não-confisco, constitucionalmente protegido.

Acontece que a este e.CARF é vedado deixar de aplicar Lei com base em argumento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do Anexo II ao RICARF, e ainda da Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por essa razão, não é possível afastar a multa de ofício.

7. Dos juros sobre a multa:

Subsidiariamente, a Recorrente ainda reclama pela impossibilidade de aplicar juros sobre a multa de ofício.

Não assiste razão ao pleito do Recorrente.

Em que pese a argumentação levantada pela Contribuinte, o CARF já tem posição consolidada no sentido de que deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício. Esse entendimento é extraído das súmulas do CARF:

Súmula CARF nº 04: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 05: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Muitos dos acórdãos que embasaram tais súmulas tratam de “crédito tributário”, sem distinguir se se referem exclusivamente àqueles decorrentes de tributos ou a todos os crédito. Citamos:

“JUROS DE MORA — TAXA SELIC — O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.” (Acórdão nº. 104-12.935)

Interessante, sobretudo, é o acórdão nº 301-30.738, em cujo voto se afirmou que:

“São várias as jurisprudências no sentido de que somente o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, o que no caso em questão não ocorreu.

Portanto, não estando o sujeito passivo acobertado pelo depósito integral do crédito tributário, torna-se cabível a

exigência formalizada na notificação de lançamento de fls. 01/05, no que concerne aos juros de mora.”

Ora, somente o depósito do valor integral do crédito tributário é suficiente para suspender-lhe a exigibilidade e consequentemente a aplicação dos juros. Neste “crédito integral” a ser depositado, necessariamente está incluso o valor da multa.

De outro lado, analisando o Código Tributário Nacional, saltam aos olhos o art. 139 que, combinado ao art. 113 do mesmo diploma, sustentam a nossa posição:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (grifei)

(...)

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 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. (grifei)

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também de eventuais penalidades pecuniárias. Consequentemente, o entendimento sumulado, compreendendo o crédito tributário lançado indistintamente, abarca tanto os tributos quanto as multas aplicadas.

Há outros julgados que corroboram o entendimento acima expresso. Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.192, de 17/10/2011)

No mesmo sentido já se pronunciou também o STJ:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. 1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido. (Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira - DJe de 14/09/2009)

Assim, concluo que está correta a incidência de juros sobre a multa de ofício, não sendo possível dar provimento ao recurso do contribuinte nesse quesito.

Dispositivo:

Diante de tudo quanto exposto, voto por rejeitar as preliminares e no mérito dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os lançamentos PC e AC, referente às corretagens.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Waltir de Carvalho, Redator Designado.

Peço vênia ao Ilustre Relator, Dilson Jatahy Fonseca Neto, para dele divergir quanto ao provimento parcial dado ao recurso para excluir da base de cálculo os lançamentos PC e AC, referentes às corretagens, pelas razões que passo a expor.

Inicialmente, deve-se registrar que não procede a alegação da Recorrente de que o lançamento foi feito apenas com base em indícios e depoimentos e, por consequência, com insuficiência de provas da ocorrência do fato gerador, situação alegada esta que, ao ver do Recorrente, levou a DRJ a exonerar o crédito tributário do processo nº 10166.723119/201003.

No referido processo, de nº 10166.723119/2010-03, relativo à contribuição de terceiros, consta apenas o lançamento da remuneração de Gerente de Vendas da empresa, que a DRJ julgou improcedente. Não procede que, para os demais lançamentos, a Auditoria Fiscal tenha se baseado meramente em indícios, uma vez que há provas documentais anexadas aos autos, tais como propostas de compra e venda, termos de contratos com imobiliárias, dentre outras. Frise-se que, no mencionado processo, o depoimento do Gerente de Vendas, afirmando que recebia comissão de 0,13% sobre o valor das vendas, não foi acatado pela DRJ porque a Fiscalização não trouxe ao processo outros elementos que convalidassem essa declaração. Por outro lado, no presente caso, outras informações decorrentes dessa entrevista, com relação à forma como se dava a negociação dos imóveis, foram corroboradas com outras provas carreadas aos autos.

No caso em tela, a Autoridade Fiscal Autuante logrou demonstrar que a relação entre os corretores e a Recorrente caracterizou, de fato, uma prestação de serviços e que a prática de imputar os pagamentos das comissões aos compradores dos imóveis foi lesiva ao Erário. Confira-se, abaixo, trechos do Relatório Fiscal:

"43. De acordo com a Lei nº 6.530, de 1978, e respectivo regulamento (Decreto nº 81.871, de 1978) o atendimento ao público interessado na compra, venda, permuta ou locação de imóvel, cuja transação esteja sendo patrocinada por pessoa jurídica, somente poderá ser feito por Corretor de Imóveis inscrito no Conselho Regional da jurisdição; e, ainda, somente poderá anunciar publicamente o Corretor de Imóveis, pessoa

física ou jurídica, que tiver contrato escrito de mediação ou autorização escrita para alienação do imóvel anunciado. Nesse contexto, a empresa em questão, vem atuando na comercialização de imóveis à revelia da legislação vigente, pois conforme se observa nas declarações prestadas à auditoria fiscal, o "engajamento do corretor com a empresa é verbal, ou seja, não há contrato de prestação de serviço firmado entre as partes".

(...)

45. Portanto, querer sustentar o argumento de que "não há qualquer vínculo entre o corretor e a empresa e que este trabalha para o cliente", além de caracterizar uma afirmação não condizente com o contexto organizacional da empresa, é totalmente incoerente com a realidade administrativa apurada pela auditoria fiscal. Se o corretor trabalha para o cliente, conforme alega a empresa, como sustentar tal afirmativa diante de declarações da própria empresa, de que os seus empreendimentos imobiliários são comercializados por corretores autônomos com registro no CRECI; os corretores são credenciados pela empresa para comercialização de seus produtos; a comissão do corretor corresponde a um percentual determinado pela empresa e aceito pelo corretor; a empresa repassa aos corretores as informações necessárias do empreendimento com o objetivo de estabelecer forma de atendimento aos clientes de acordo com os padrões de qualidade vigentes na empresa; a empresa organiza, normatiza e supervisiona o regime de plantão de vendas, e todas as atividades são coordenadas e supervisionadas por um gerente de vendas, empregado da empresa.

(...)

47. Outra impropriedade sustentada pela empresa diz respeito à remuneração do corretor (comissão de corretagem), transferindo a responsabilidade do pagamento para o comprador do imóvel. Conforme apurado pela auditoria fiscal, a comissão do corretor corresponde a um percentual 'negociado entre a empresa e o corretor' e a sua definição depende do tipo, dimensão, abrangência e velocidade de vendas que se pretende dar ao empreendimento e, sobretudo, das condições vigentes no mercado imobiliário.

48. O percentual de comissão que se aplica aos empreendimentos imobiliários da empresa, via de regra, é de 1,5% (um vírgula cinco por cento) sobre o preço de venda da unidade. Portanto, se o corretor trabalha para o cliente e este é quem paga a sua remuneração, sem qualquer ingerência da empresa, por que então a negociação do valor é feita com a empresa e não com o cliente?

49. Segundo a prática adotada pela empresa, por imposição desta, a comissão de corretagem é paga pelo adquirente do imóvel diretamente ao corretor responsável pela venda. Porém, o valor correspondente é subtraído do valor de venda do imóvel,

ou seja, no processo de negociação entre o corretor e o cliente, é apresentado o valor de venda do imóvel; desse valor é exigida determinada importância a título de sinal em garantia do negócio; é estabelecido o plano de pagamento, caso a opção do interessado seja para pagamento parcelado; e, por fim, o cliente efetua o pagamento do sinal e da comissão por meio de cheques específicos e mediante recibos emitidos pelo corretor. É importante observar que o valor do sinal, mais o do parcelamento estabelecido e da comissão de corretagem, o somatório é igual ao Valor Geral de Venda (VGV) definido pela empresa.

50. Para sustentação da tese de que a comissão de corretagem é custo do comprador, a empresa formaliza o contrato de promessa de compra e venda pelo valor líquido da operação, ou seja, exclui impropriamente do VGV o valor da comissão de corretagem, impondo ao comprador o pagamento desse valor diretamente ao corretor responsável pela venda. O contrato de promessa de compra e venda também é firmado com o valor líquido da operação, cujo documento é registrado na contabilidade da empresa; e o valor da comissão não é contabilizado como custo operacional de vendas, fechando, assim, o entendimento da prática lesiva adotada pela empresa para se eximir do pagamento dos tributos devidos.

51. Em síntese, a empresa define o valor de vendas do imóvel (VGV) e negocia com o corretor o percentual da comissão de corretagem; o corretor, por sua vez, no ato da negociação com o cliente repassa o valor total do imóvel e as condições de pagamento/financiamento oferecidas pela empresa, preenchendo a Proposta de Compra e Venda e Recibo de Sinal, caso o cliente manifeste interesse na aquisição; o corretor orienta o cliente para emissão de cheques distintos, sendo um para pagamento do sinal em garantia do negócio e o outro para pagamento da comissão de corretagem; aprovada a proposta, a venda é efetivada com a assinatura do contrato de promessa de compra e venda.

52. 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 estabelecido pela empresa no ato da negociação e nada mais. A diferença constante do contrato de promessa de compra e venda corresponde ao valor da comissão de corretagem paga diretamente ao corretor, a qual, segundo procedimento adotado pela empresa, não compõe o valor do contrato. E sobre esta diferença não vai incidir o imposto estadual de transmissão de bens imóveis (ITBI), considerando que, em geral, o valor registrado na escritura é o mesmo constante do contrato, e este constitui a base de cálculo do referido tributo. (...)"

Quanto à natureza jurídica do contrato de corretagem, da forma como regulado no Código Civil (art. 722 e seguintes, Lei nº 10.406/2002), pode-se afirmar que se trata de um contrato limitado tão-somente às atividades de corretagem propriamente dita, obrigando-se o corretor contratado a oferecer a terceiros o negócio objeto do contrato, por sua

conta e risco, como bem lhe aprouver, não se vinculando nem se subordinando ao cliente contratante, não se sujeitando a utilizar crachás fornecidos pelo contratante, não participando de escalas de horários de permanência em stands comerciais coordenados e supervisionados pelo contratante, não se apresentando como representante de vendas do contratante, etc.

No caso da corretagem de imóveis, o corretor contratado porta uma carteira de imóveis, que podem ser ou não de propriedade do cliente contratante, com o fito de oferecer os imóveis a terceiros para, em geral, fins de venda e ou locação. Para o exercício de seu mister, o corretor pode até mesmo associar-se a uma ou mais imobiliárias, nos termos do parágrafo 2º, do art. 6º, da Lei nº 6.530/78, sendo que tal contrato deve ser registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou órgão equivalente, mantendo, assim, a sua total autonomia profissional, sem qualquer vínculo com o contratante. Este é o contrato de corretagem em sua essência, tal como disciplinado pelo Código Civil, o qual, para os fins da análise do caso, deve ser conjugado com a lei específica regulamentadora da profissão de Corretor de Imóveis (Lei nº 6.530/78).

No caso em tela, a Auditoria Fiscal acostou aos autos documentos que comprovam a relação de prestação de serviços mantida entre os corretores e a Recorrente, tais como, por exemplo, as informações sobre a comercialização de imóveis vinculados aos empreendimentos, prestadas pelo diretor Sr. Tarcísio Leite, conforme se vê às fls. 147/149. Desfigurou-se, assim, o contrato de corretagem da forma como alegado pela Recorrente, restando, por outro lado, caracterizado que os corretores prestavam serviços à Recorrente.

Constam ainda dos autos: contratos com imobiliárias (fls. 152/173), entre eles o contrato firmado entre a Recorrente e a Imobiliária Itaplan (São Paulo/SP), cujas cláusulas demonstram que, até em relação aos contratos formais com as imobiliárias contratadas, a Recorrente mantinha um controle e supervisão efetiva dos serviços prestados por elas, o que se assemelha à forma de coordenação que a Recorrente mantinha com os corretores que diretamente lhe prestavam serviços. Do referido contrato, extrai-se os seguintes trechos:

"CLAUSULA SEGUNDA: Pelos serviços a serem prestados e ainda para fazer jus às despesas com corretores e respectivos encargos sociais e outros de natureza diversa, a ITAPLAN receberá a comissão de 3,2% (três vírgula dois por cento) sobre o valor de cada venda, sendo:

a) 0,9% (zero vírgula nove por cento) pagos diretamente pelo comprador, através de uma (01) única parcela na assinatura do CONTRATO DE COMPRA E VENDA.

b) 1,1% (um vírgula um por cento), pagos pela CONTRATANTE a ITAPLAN, 10 (dez) dias posteriores à formalização da venda, mediante apresentação da Nota Fiscal correspondente;

c) 0,4% (zero vírgula quatro por cento), em 01 (uma) única parcela, com vencimento em 120 (cento e vinte) dias após a assinatura do CONTRATO DE COMPRA E VENDA a ser pago pela CONTRATANTE, mediante apresentação pela ITAPLAN da Nota Fiscal correspondente;

d) 0,4% (zero vírgula quatro por cento), em 01 (uma) única parcela, com vencimento em 360 (trezentos e sessenta) dias após a assinatura do CONTRATO DE COMPRA E VENDA a ser pago

pela CONTRATANTE, mediante apresentação pela ITAPLAN da Nota Fiscal correspondente; e

e) 0,4% (zero vírgula quatro por cento), em 01 (uma) única parcela, com vencimento em até 480 (quatrocentos e oitenta dias) após a assinatura do CONTRATO DE COMPRA E VENDA a ser pago pela CONTRATANTE, mediante apresentação pela ITAPLAN da Nota Fiscal correspondente.

(...)

Parágrafo Segundo: Fica desde já certo e ajustado que a remuneração da CONTRATADA seus prepostos sejam eles corretores, gerentes de vendas ou outros participantes somente poderão ser cobradas após a aceitação da venda pela CONTRATADA, representada pela aceitação do contrato com a aposição da assinatura no contrato de venda pela CONTRATANTE e o pagamento integral do sinal pelo cliente.

(...)

CONSTITUEM OBRIGAÇÕES DA ITAPLAN:

(...)

h) fornecer orientações referentes ao empreendimento aos corretores autônomos de imóveis e demais pessoas envolvidas com o empreendimento, todas as diretrizes a serem seguidas, em observância às normas ditadas pela Instituição Financeira;

i) receber dos compradores, os valores pertinentes à entrada e princípio de pagamento, prestando as contas à CONTRATANTE;

j) apresentar relatórios semanais de vendas;

k) efetuar o pagamento dos corretores autônomos de imóveis mediante a emissão do competente RPA, não havendo, pois nenhuma relação entre estes e a CONTRATANTE. A ITAPLAN responsabiliza-se a efetuar todos os recolhimentos fiscais e previdenciários necessários, desobrigando a CONTRATANTE de qualquer responsabilidade neste sentido. (Grifamos)

A Recorrente afirma que os corretores tinham vínculos com as imobiliárias contratadas, mas não apresenta comprovação desses alegados vínculos, ou qualquer relação de pagamentos efetuados a essas imobiliárias, decorrentes dos imóveis relacionados pela Fiscalização. Ou seja, não há documentos que comprovem que as vendas das unidades foram efetuadas pelas apontadas imobiliárias, constando, por outro lado, nos contratos, que estas receberiam comissão pelas vendas para fazer jus às despesas com os corretores e que 0,9% do valor das vendas seriam pagos diretamente pelos compradores, mas, pelo que se vê dos autos, os pagamentos não foram feitos às imobiliárias, e, sim, diretamente aos corretores.

É importante registrar que o lançamento é composto das vendas das unidades efetuadas diretamente pelos corretores de imóveis, sem intermediação de imobiliárias. Isso pode ser visto na relação de imóveis vendidos apresentada pela empresa às fls. 506/521, onde

constam os nomes dos corretores ou das imobiliárias que efetuaram as vendas. Comparando essa relação com a constante às fls. 527/543, verifica-se que a Auditoria lançou os valores relativos às vendas intermediadas por corretores que prestaram serviço à Recorrente, e não as vendas intermediadas por imobiliárias. Ou seja, o Auditor-Fiscal Autuante excluiu do lançamento todos os valores decorrentes de vendas possivelmente intermediadas por imobiliárias pessoas jurídicas.

Quanto à argumentação da Recorrente de que foram incluídos indevidamente na autuação os valores designados como "Venda Direta Via" ("Lançamento AC"), sendo possível que a empresa tenha vendido diretamente imóveis sem a participação de corretores, deve-se anotar que a Recorrente não traz a este Colegiado quaisquer provas de suas alegações.

Por outro lado, a Fiscalização, em seu Relatório Fiscal, faz uma descrição detalhada do procedimento que conduziu à lavratura do Auto de Infração ("Lançamento AC"), descrição esta acompanhada das provas documentais correspondentes. Confira-se trechos do Relatório Fiscal:

*"VII.B — AFERIÇÃO DE COMISSÃO DE CORRETAGEM —
VENDA DIRETA VIA*

65. O fato gerador "pagamento de comissão de corretagem — venda direta Via" —corresponde às unidades imobiliárias cujo autor da venda foi informado pela empresa como sendo "venda direta" realizada pela administração, no período de apuração, abrangendo o estabelecimento matriz e as filiais São Paulo e Rio de Janeiro.

66. Em 13/07/2010, por meio de TIF, o contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros documentos, relação, por estabelecimento, de todas as unidades vendidas pela empresa no período de apuração, abrangendo todos os estabelecimentos matriz e filiais, fazendo constar o número e a data da proposta de compra e venda; o nome do empreendimento, o número da unidade, a localidade e o preço de venda da unidade comercializada; o nome, CPF/CNPJ do comprador; o nome e número do registro no CRECI do corretor responsável pela venda; e o valor da comissão paga ao corretor (Anexo 01, Doc. 04).

67. Na data estipulada no referido TIF, o contribuinte atendeu à intimação, apresentando em meio papel como também em arquivo digital a relação contendo as informações solicitadas pela auditoria fiscal.

68. Do exame das informações constantes da referida planilha, a auditoria fiscal verificou nos três estabelecimentos da empresa que diversas unidades foram identificadas na planilha como "venda direta — via". Segundo os gestores da área de vendas, nesses casos não há a intermediação de um corretor autônomo responsável pela venda, geralmente o cliente procura negociar o imóvel de seu interesse diretamente na empresa.

69. Intimada a informar o número do registro no Conselho Regional de Corretores de Imóveis relativo ao administrador

responsável pela gestão da empresa, objetivando verificar a regularidade da empresa quanto às exigências do § Único do Art. 6º da Lei nº 6.530, de 1978, a empresa informou que a Via Empreendimentos Imobiliários S/A está registrada no CRECI, conforme Certificado de Inscrição nº 7877, cujo responsável pela comercialização imobiliária no âmbito da empresa é o senhor Ney Robsthon Otaviano, CRECI nº 4534 (Anexo 01, Doc. 07).

70. Diante dessa informação, a auditoria fiscal, por meio dos TIF de 26/08/2010 e de 14/10/2010, no caso do estabelecimento matriz (Anexo 01, Doc. 05); e do TIF de 31/08/2010, no caso das filiais São Paulo e Rio de Janeiro (Anexo 01, Doc. 06), requisitou, por amostragem, as pastas contendo a documentação de várias unidades imobiliárias, cujas vendas foram efetivadas pela "administração", objetivando apurar o corretor responsável pela venda dessas unidades mediante a comparação entre a informação acima prestada pela empresa e a registrada nos documentos requisitados.

71. Do confronto dessas informações, a auditoria fiscal constatou que as unidades relacionadas no Demonstrativo 2 registram, nos documentos apresentados, como responsáveis pelas vendas, corretores autônomos cujos nomes não correspondem com aquele credenciado pela empresa, o que se conclui que a informação prestada anteriormente não condiz com a realidade dos fatos, pois a planilha entregue à fiscalização registra que tais unidades foram comercializadas pela administração (venda direta via), quando, de fato, houve a intermediação de corretores autônomos.

72. O documento do qual foram extraídas as informações constantes do Demonstrativo 2 trata-se da "Proposta de Compra e Venda e Recibo de Sinal", cuja proposta é o documento que inicia o processo de venda no âmbito da empresa, emitido em duas vias, sendo que uma via fica em poder do proponente e a outra é encaminhada à aprovação da empresa. Este documento contém, entre outras informações, a logomarca da empresa, a identificação completa do imóvel objeto da proposta e do proponente interessado na aquisição do imóvel; o valor total da unidade, as condições de pagamento, o índice de reajustamento das parcelas e o recibo do sinal negociado. O documento é assinado pelo interessado e pelo corretor autônomo responsável pela venda, com a identificação do seu registro no CRECI.

73. As situações identificadas pela auditoria fiscal estão apresentadas no Demonstrativo 2, cujos documentos comprobatórios encontram-se anexos ao presente Relatório (Anexo 04, Doc. 05 a 08).

(...)

74. Cabe observar que a maioria das pastas das unidades imobiliárias apresentadas pela empresa relativas ao estabelecimento matriz não continha a Proposta de Compra e Venda e Recibo de Sinal, a qual é imprescindível para se

identificar o verdadeiro autor da venda. Quanto às filiais São Paulo e Rio de Janeiro, estas se limitaram a apresentar o contrato de promessa de compra e venda, a escritura pública e outros documentos. A filial São Paulo apresentou, também, para cada unidade requisitada, uma declaração informando que a venda correspondente foi realizada diretamente pela administração, porém não informou o nome do corretor responsável pela venda, conforme determina a legislação anteriormente citada.

75. Portanto, diante da incoerência das informações prestadas pelo contribuinte e do atendimento parcial quanto à apresentação da documentação referente às unidades imobiliárias requeridas, e com base na previsão legal do Art. 33, § 3º da Lei 8.212, de 1991, a auditoria fiscal apurou o crédito previdenciário que reputou devido, arbitrando como base de cálculo do tributo, o resultado da aplicação do percentual médio de comissão de corretagem praticada no período de apuração sobre o valor de venda do imóvel informado/contabilizado pela empresa (venda direta Via) e efetuou o lançamento de ofício com fulcro no art. 149, inciso V, do Código Tributário Nacional (Lei no 5.172, de 25/10/1966).

76. Vale observar que o percentual médio de comissão de corretagem acima referido foi apurado pela auditoria fiscal, considerando o total de comissão auferido pelos corretores autônomos no período fiscalizado (R\$ 832.158,00) dividido pelo valor global de vendas do mesmo período (R\$ 42.709.665,17), resultando no percentual médio de 1,95% (um virgula noventa e cinco por cento), conforme pode ser observado na Planilha LEV PC PAGAMENTO DE COMISSÃO DE CORRETAGEM (Anexo 05, Plan 01).

77. A Planilha — LEV AC — AFERIÇÃO DE COMISSÃO DE CORRETAGEM — VENDA DIRETA VIA (ADMINISTRAÇÃO), anexa a este Relatório, apresenta o detalhamento das unidades imobiliárias inseridas no lançamento, inclusive o valor da comissão apurado pela auditoria fiscal (Anexo 05, Plan. 02)."

Em relação ao arbitramento da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, deve-se ressaltar que a legislação vigente determina o uso da aferição indireta quando a documentação apresentada pelo contribuinte não demonstre a realidade. Os contribuintes têm a obrigação de colaborar com a Fiscalização, devendo apresentar todos os documentos que possuem sob pena de sofrer as consequências prevista na lei.

No entender deste Conselheiro, diante do relato fiscal, convalidado pelas provas produzidas pela Fiscalização e não contraditadas pela Recorrente, está correta a decisão da Primeira Instância Julgadora em manter o crédito tributário correspondente aos valores designados como "Venda Direta Via", inclusive quanto ao critério para arbitramento da base de cálculo do tributo, não havendo ressalvas a serem feitas.

Ademais, deve-se aqui anotar que, na Sessão de Julgamento realizada por esta Turma em 03/10/2017, foi julgado o processo nº 10166.730933/201408, que tinha como parte a ora Recorrente, sendo que os fatos geradores apresentados naquele processo pela

Fiscalização em nada se diferenciam dos agora sob análise. Na ocasião, por ter acompanhado o Voto Vencedor do Acórdão nº 2202004.307, de lavra do i. Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, este Conselheiro pede vênia para transcrever partes do apontado voto, os quais são aqui adotados, também, como razões de decidir:

Acórdão nº 2202004.307:

"Embora a Contribuinte insista nas alegações de que os corretores foram contratados diretamente, de forma autônoma, pelos adquirentes das unidades imobiliárias, prestando serviço e sendo remunerados por estes, a análise das provas dos autos leva à conclusão de que, na realidade, os corretores prestavam serviços à empresa fiscalizada. Ademais, eventual pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar a natureza da operação realizada, qual seja, o corretor prestou à empresa imobiliária o serviço de intermediação de negócios junto a terceiros. Em se comprovando a ocorrência da prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta quem deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias (...).

O i. Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa também fez referência aos seguintes acórdãos do CARF: nº 9202005.455, de 24/05/2017; nº 2302003.573, de 20/01/201; e nº 2402003.188, de 20/11/2012, que exararam o mesmo posicionamento ora adotado:

Acórdão nº 9202005.455:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/200

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

O pagamento de comissão efetuado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de descaracterizar a prestação, à imobiliária, de serviços de intermediação junto a terceiros. Comprovada a ocorrência da prestação de serviços, é da imobiliária a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias (Acórdão nº 9202005.455, Rel. Maria Helena Cotta Cardoso, data da sessão: 24/05/2017).

Acórdão nº 2302003.573:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES

No caso de compra e venda de imóveis com a participação de corretores, ainda que todas as partes do negócio acabem usufruindo dos serviços de corretagem, a remuneração é devida por quem contratou o corretor, ou seja, em nome de quem atua. Nesse sentido, ensina Orlando Gomes que se "somente uma das partes haja encarregado o corretor de procurar determinado negócio, incumbe-lhe a obrigação de remunerá-lo. E ainda, entre nós, quem paga usualmente a comissão é quem procura os serviços do corretor" (GOMES, Orlando. Contratos. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 382).

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

Para fins de incidência das contribuições previdenciárias, em cada caso, é preciso verificar quem são as partes da relação jurídica, para se saber quem é o credor e o devedor da prestação de serviços e, conseqüentemente, da remuneração (crédito jurídico), pouco importando de onde sai o dinheiro, podendo nem mesmo haver transação financeira como sói ocorrer com as prestações in natura (utilidades).

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96. Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 2302003.573, Rei. André Luís Mársico Lombardi, data da sessão: 20/01/2015).

Acórdão nº 2402003.188:

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*

**CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS CONTRIBUIÇÃO A CARGO
DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO PRESTADO**

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

*AFERIÇÃO INDIRETA PRERROGATIVA LEGAL DA A
UDITORIA FISCAL INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA
Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou
informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da
Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade
cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à
empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário [...] (Acórdão nº 2402003.188, Rel. Ana Maria Bandeira, data da
sessão: 20/11/2012).*

Ressalta-se que o lançamento em tela não engloba as intermediações imobiliárias realizadas por pessoas jurídicas, portanto, não há razão para verificação se houve recolhimento de tributos pelas empresas imobiliárias.

Conclusão:

Destarte, pelos fundamentos acima expostos, voto por rejeitar as preliminares e negar provimento ao Recurso Voluntário no que se refere à exclusão da base de cálculo dos lançamentos PC e AC, referentes às corretagens.

(assinado digitalmente)

Waltir de Carvalho - Redator Designado

Processo nº 10166.723117/2010-14
Acórdão n.º **2202-004.436**

S2-C2T2
Fl. 2.463
