



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

**Processo n°** 10166.723118/2010-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-004.441 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de maio de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** VIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

ALTERAÇÕES NO LANÇAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA.

A modificação de critério jurídico mencionada no art. 146 do CTN vincula-se a uma alteração na adoção de critérios legalmente estabelecidos, ou na mudança de interpretação dada à legislação tributária pela administração. A mudança de critério jurídico é uma alteração nos fundamentos do lançamento, uma inovação que deve obedecer às restrições impostas pelo citado artigo 146. No presente caso, não caracteriza-se a alteração do critério jurídico a simples aplicação do redutor previsto na legislação, que diminui a alíquota de 20% para 11%. Não havendo alteração do critério jurídico, no caso concreto, tem-se que não há como considerar decaído o lançamento.

**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 de todos os 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 INTERMEDIÇÃO 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 são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARFnº 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 DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.**

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valorda multa ofício aplicada.

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 Martin da Silva Gesto (relator) e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que lhe deram

provimento parcial, para excluir da base de cálculo os lançamentos PC e AC, referentes às corretagens, e a incidência de juros sobre multa de ofício, e os conselheiros Dilson Jatagy Fonseca Neto e Virgilio Cansino Gil (suplente convocado), que lhe deram provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waltir de Carvalho.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Waltir de Carvalho - Redator Designado

Participaram do presente 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 Jatagy Fonseca Neto, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10166.723118/2010-51, em face do acórdão nº 03-57.151, julgado pela 5ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), em sessão realizada em 19 de novembro de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

*“Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa em epígrafe (Debcad 37.315.753-3) abrangendo o período de débito de 01/2006 a 11/2008, no valor de R\$ 628.837,05 (seiscentos e vinte oito mil oitocentos e trinta e sete reais e cinco centavos).*

*A natureza do presente lançamento são as contribuições previdenciárias, relativas à parte devida pelos segurados. Os valores devidos não transitaram pela folha de salários 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, conforme determina a legislação vigente.*

*Os fatos geradores das contribuições lançadas foram organizados nos seguintes levantamentos:*

*a) Pagamento de Comissão de Corretagem Código PC. Este levantamento inclui os pagamentos de comissão de corretagem informados pela empresa, efetuados a corretores autônomos pessoas físicas, e não declarados em GFIP, sob o argumento de que os serviços prestados por esses profissionais são pagos pelo comprador da unidade imobiliária, e não pela empresa responsável pelo empreendimento.*

*b) Aferição de Comissão de Corretagem Código AC. Este levantamento inclui os pagamentos de comissão de corretagem, identificados em documentos da empresa como vendas de unidades imobiliárias realizadas pela "Administração", ou como "Venda Direta Via", não tendo sido declarados em GFIP.*

*c) Aferição de Comissão de Corretagem Código AG. Este levantamento inclui os pagamentos de comissão de corretagem sobre todas as vendas realizadas pelos corretores autônomos integrantes da equipe de vendas, para compor a participação nos resultados das vendas a que faz jus o Gerente de Vendas da empresa (Ney Robsthon Otaviano de Almeida). Esses valores não foram declarados em GFIP.*

*d) Pagamento de Serviços Prestados Código PF. Este levantamento inclui os pagamentos de serviços prestados por contribuinte individual lançados na contabilidade, conta contábil 123 Serviços Prestados PF, não declarados em GFIP.*

#### *Do Desenvolvimento da Ação Fiscal*

*A ação fiscal desenvolvida na empresa constatou que os pagamentos efetuados a corretores pessoas físicas, tanto aqueles a título de comissão pelas vendas de unidades imobiliárias como outros identificados na contabilidade, não foram declarados em GFIP nem informados em folhas de pagamento. Da mesma forma não foram declarados em GFIP, nem informados em folhas de pagamento, os valores de remuneração devidos ao gerente de vendas pela sua participação nas vendas de unidades imobiliárias efetuadas pelos corretores autônomos que supervisionava.*

*As contribuições patronais incidentes sobre os referidos pagamentos não foram recolhidas, nem houve a arrecadação, mediante desconto da remuneração dos segurados mencionados,*

*da contribuição por estes devida à Seguridade Social (parte dos segurados).*

*Sustenta a fiscalização que, embora a empresa alegue que os responsáveis pelos pagamentos das comissões de corretagem são os adquirentes das unidades imobiliárias, verifica-se que a situação de fato é que a responsável por estes pagamentos é a Impugnante.*

*Cita a legislação e anexa documentos para comprovar essa afirmação.*

*Em relação à aferição indireta, relativas às “Vendas Diretas VIA”, estas foram realizadas devido ao fato de que, embora a empresa tenha alegado que estas vendas se deram diretamente pela empresa sem a intermediação de corretor, verificou-se, pelos documentos analisados, que as vendas foram efetivadas mediante a intermediação de corretores autônomos.*

*No que se refere ao lançamento das contribuições incidentes sobre a comissão de corretagem do gerente de vendas Ney Robsthon Otaviano de Almeida (empregado da empresa), a aferição se deu em razão da constatação de que o gerente recebia o percentual de 0,13% (zero vírgula treze por cento) sobre as vendas dos corretores que supervisionava. O conhecimento desse fato pela fiscalização se deu em razão da entrevista feita com o referido Gerente de Vendas.*

*Sobre as Multas Aplicadas nos Créditos Constituídos Esclarece a Autoridade Lançadora que a multa em lançamento de ofício, a partir da edição da Medida Provisória 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009), passou a ser de 75% sobre a totalidade ou diferença das contribuições previdenciárias, nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração e de declaração inexata e, em razão disso, fez-se necessário comparar o valor da multa que seria aplicável à época dos fatos geradores, ou seja, antes da edição da MP, com a multa aplicável a partir da vigência da Medida Provisória, para fins de adoção da medida menos severa ao contribuinte, de acordo com o que preceitua o art. 106, II do Código Tributário Nacional – CTN. O detalhamento das multas aplicadas encontra-se no Relatório Fiscal.*

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

*A empresa apresentou impugnação tempestiva, fls. 580/649 e , na qual alega, em síntese:*

- que não houve ciência por parte da empresa sobre a prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF;*
- que a fiscalização utilizou-se da aferição indireta para lavrar auto de infração com base em meros depoimentos realizados pelos entrevistados, desconsiderando todos os documentos que foram juntados quando das apresentações das repostas aos Termos de Intimação, em verdadeira afronta ao princípio da verdade material;*

- 
- que os dispositivos legais do débito são gravados de forma aclaradamente genérica no Auto de Infração;
  - que a Auditoria Fiscal levou à tributação negócios jurídicos realizados por intermédio de pessoas jurídicas contratadas pela Impugnante. Acrescenta que os corretores autônomos estão ligados a estas pessoas jurídicas contratadas, motivo pelo qual não se pode falar em retenção de contribuições previdenciárias desses profissionais por parte da Impugnante;
  - que a lavratura do Auto de Infração tem que se pautar pela certeza, pelos meios de provas admitidos em direito, em vez de presunções. A fiscalização não provou que a Impugnante fazia pagamento de comissões de corretagem, ou que havia relação empregatícia com os corretores, sendo que os fatos imputados foram apenas resultados de presunções;
  - que a recorrente não pode figurar como sujeito passivo da obrigação tributária em relação às pessoas jurídicas que contratou para que efetuassem a venda de seus imóveis. A fiscalização desconsiderou os negócios jurídicos realizados entre a Impugnante e as empresas que lhe prestaram serviços para cobrar contribuições de corretores autônomos que prestaram serviços a essas pessoas jurídicas;
  - que, para que ocorra a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, deverá haver a habitualidade nos pagamentos aos trabalhadores, além da natureza de contraprestação pelos serviços prestados (retributividade);
  - que os corretores de imóveis não se enquadram em nenhuma disposição da Lei 8.212/91 que os incluía como segurados obrigatórios da Previdência Social e, assim, os valores percebidos por estes também não podem servir para compor base de cálculo previdenciária;
  - que o corretor de imóveis não efetua prestação de serviços, pois sua atividade possui caráter especial, que é o de aproximar as partes interessadas no negócio imobiliário. Assim, não se pode dizer que o corretor presta serviços a este ou aquele 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;
  - que a Impugnante somente poderia figurar como responsável solidária das obrigações principais e acessórias caso já houvesse débito lançado em nome dos devedores principais, que são as empresas que foram contratadas para venda dos imóveis e respectivos os compradores das unidades imobiliárias;
  - que a taxa Selic não poderia ter sido utilizada para calcular atraso no pagamento de uma obrigação, uma vez que possui caráter remuneratório, que visa premiar o capital investido pelo aplicador em títulos da dívida pública federal. Além disso, essa

*taxa não foi criada e definida por lei, mas por resoluções do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central do Brasil, carecendo, portanto, de legalidade;*

*- que não poderia a fiscalização imputar aos sócios da empresa a responsabilidade solidária pelo valor lançado, mencionando que os responsáveis constam no Relatório de Vínculos. Este procedimento somente seria cabível em algumas situações previstas na legislação, tal como infração de lei ou excesso de poder;*

*- que o elevado valor da multa aplicada ao contribuinte, no percentual de 75%, reveste-a de caráter confiscatório.*

*Ao final, requer:*

*- Sejam acolhidas as preliminares para determinar a nulidade da autuação ou, caso não haja este entendimento, que sejam acolhidas as razões de mérito para determinar a improcedência integral do auto de infração. Protesta pela juntada de documentos, perícia ou quaisquer elementos ou providências que se fizerem necessárias para o deslinde da questão;*

*- sejam seus diretores excluídos do pólo passivo da obrigação tributária, face à ausência de motivos que justifiquem tal expediente;*

#### **DILIGÊNCIA**

*Em razão do contido no Relatório Fiscal, de que os valores da parte dos segurados contribuintes individuais foram apurados com base na alíquota de 20%, devido ao entendimento da fiscalização de que a alíquota de 11% não pode ser aplicada ao caso, uma vez que a omissão em GFIP constitui fato impeditivo à dedução de 9% prevista em lei, os autos foram baixados em diligência (fls. 1.630/1.633) para que a autoridade fiscal discriminasse os valores dos contribuintes individuais, considerando-se a alíquota de 11% para todos os segurados constantes do Auto de Infração em tela (observando-se o limite máximo do salário de contribuição desses segurados), por ser este o percentual correto, segundo entendimento já manifestado em outros acórdãos por esta 5ª Turma de Julgamento.*

*Em resposta à diligência, fls. 1.636, a Autoridade Lançadora informa que elaborou novas planilhas, as quais se encontram anexadas às fls. 1.637/1.647.*

*Cientificado da Informação Fiscal que corrigiu as alíquotas aplicáveis à matéria, o contribuinte apresentou manifestação, fls. 1.651/1.656, alegando:*

*- que o lançamento encontra-se com a validade comprometida, haja vista que somente agora na fase contenciosa, e em razão da diligência científica em 24/07/2013 teve o quantum debeat aperfeiçoado, isso porque a alteração na alíquota aplicável*

*implica alteração do critério jurídico do lançamento, resultando em violação ao contido no art. 146 do CTN;*

*- que seja reconhecida a decadência para os fatos geradores anteriores a junho de 2008, pois tiveram a materialidade aperfeiçoada somente em 24/07/2013.*

*É o relatório.”*

O contribuinte irrisignado interpôs Recurso Voluntário em fls. 2303/2394, reiterando, em parte, as alegações presentes em impugnação, em específico, requereu em conjunto o julgamento dos processos 10166.723117/2010-14, 10166.723119/2010-03, 10166.723123/2010-63, 10166.723122/2010-19, 10166.723124/2010-16 e 10166.723121/2010-74. Em conjunto o recurso apresentou pedido para que os diretores sejam excluídos do polo passivo da autuação, além do acolhimento das preliminares apresentadas.

Os membros do Colegiado, em Resolução nº 2202-000.665, resolveram, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, em sessão do dia 08 de março de 2016.

Da diligência veio aos autos informação fiscal, na qual consta as seguintes informações:

*1. O presente processo foi baixado em diligência pelo CARF, conforme Resolução nº 2202-000.665 — 2 Câmara / r Turma Ordinária, datada de 8 de março de 2016, para as seguintes providências:*

*I — verificar a ocorrência de pagamento de contribuições previdenciárias para as competências 01/2006 a 11/2008;*

*II — juntar aos autos extrato do conta-corrente da empresa ou documento equivalente que comprove a efetiva realização dos recolhimentos, independentemente de qual rubrica tenha sido recolhida;*

*III — cientificar o contribuinte dessa diligência e seu resultado, abrindo-se-lhe prazo de trinta dias para manifestação;*

*IV — devolver os autos ao CARF para finalização do julgamento tão logo vencido o prazo, tenha ou não o contribuinte se manifestado.*

*2. Portanto, em atendimento à requisição, segue o conta-corrente da empresa, cujas informações foram extraídas das Guias, da Previdência Social referentes ao período sob análise constantes dos bancos de dados da Receita Federal do Brasil.*

*3. Cumpre ressaltar que os pagamentos efetuados no período, conforme consta do referido conta-corrente, não contemplam recolhimentos decorrentes de serviços de corretagem prestados a empresa por corretores autônomos, objeto do presente lançamento.'*

*4. Em observância ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, esta Informação Fiscal, juntamente com o*

*conta-corrente, será encaminhada para a ciência e manifestação do impugnante, se assim desejar, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência, devendo a manifestação ser encaminhada diretamente à Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário (DICAT) da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília (DRF/DF), para posterior remessa ao CARF — 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária.*

Em resposta a Informação Fiscal, o contribuinte manifestou-se nas fls. 2495/2500, requerendo o reconhecimento da decadência parcial do auto de infração conforme art. 150, §4º do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Preliminares.**

#### **Alegação de alteração de critério jurídico. Decadência.**

Primeiramente, reproduzo trecho do voto da DRJ de origem, que bem esclarece a alteração da alíquota aplicada, fundamentando que não houve alteração de critério jurídico, vejamos:

#### *"DA ALÍQUOTA APLICADA*

*Ao analisar o Relatório Fiscal constatamos inconsistências nos lançamentos de que trata da contribuição devida pelos segurados contribuintes individuais que a empresa está obrigada a descontar e recolher à Previdência.*

*O Auditor Fiscal informa em seu relatório que a empresa não recolheu em Guias da Previdência Social, nem declarou em GFIP, a contribuição patronal devida, relativa aos pagamentos efetuados a título de comissão de venda aos corretores pessoas físicas.*

*Devido ao mencionado no parágrafo anterior, concluiu a Autoridade Lançadora que tal omissão constitui fato impeditivo à dedução de 9% na alíquota de contribuição dos contribuintes individuais (20% - 9% = 11%), tendo em vista que, de acordo com o § 4º do art. 30 da Lei nº 8.212/91, tal dedução só é possível quando a contribuição da parte patronal foi efetivamente recolhida ou declarada.*

*Dessa forma, procedeu ao lançamento da parte dos segurados contribuintes individuais no percentual de 20%, sem considerar a dedução prevista em lei.*

*Ou seja, ao analisar isoladamente o § 4º do art. 30 da Lei nº 8.212/91, a fiscalização efetuou lançamento com base em uma alíquota de 20%, em vez da alíquota de 11%, que é a que deveria ter sido aplicada.*

*Embora a Lei 8.212/91 não tenha mudado o texto, no que se refere à possibilidade de dedução por parte do contribuinte individual, de quarenta e cinco por cento da contribuição patronal efetivamente recolhida ou declarada, é necessário considerar que, em 2003, foi editada a Lei 10.666 que, em seu art. 4º, passou a atribuir responsabilidade às empresas pelo recolhimento da contribuição a cargo do contribuinte individual.*

*Em razão da edição da Lei 10.666/2003, houve a consequente alteração no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no qual foi inserido o seguinte dispositivo:*

Art. 216 (...)

(...)

**§ 26. A alíquota de contribuição a ser descontada pela empresa** da remuneração paga, devida ou creditada ao contribuinte individual a seu serviço, observado o limite máximo do salário-de-contribuição, **é de onze por cento** no caso das empresas em geral e de vinte por cento quando se tratar de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais. **(Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)(g.n.)**

*Ou seja, o Decreto é taxativo ao afirmar que, no caso das empresas em geral, a alíquota a ser descontada do contribuinte individual é de onze por cento.*

*Assim, a partir do advento da Lei 10.666/2003, e considerando o já contido no § 4º do art. 30 da Lei nº 8.212/91, poderia ter o RPS estabelecido, em consonância com estas legislações, obrigações às empresas no sentido de exigir que cada segurado contribuinte individual se manifestasse às empresas no sentido de informar se gostaria ou não de ter a redução prevista em Lei. Poderia, ainda, o RPS ter estabelecido diversos formulários para que todos os contribuintes individuais fizessem essa opção cada vez que prestassem serviços às empresas.*

*Contudo, a regulamentação optou por desburocratizar a vida das empresas e dos contribuintes individuais, considerando a redução para todos que prestam serviços às empresas em geral, e sendo taxativa, no sentido de que a alíquota é de 11%. Até porque é fácil concluir que, em não havendo nenhuma consequência no que se refere à alteração para fins de recebimento de benefícios, naturalmente todos esses contribuintes iriam optar por pagar menos contribuições.*

*Na mesma linha, a Instrução Normativa 971/2009 estabelece, no art. 65 que, a partir de abril de 2003, a alíquota é de 11%.*

Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009

**Art. 65. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:**

(...)

**II - para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003**, observado o limite máximo do salário-de-contribuição e o disposto no art. 66, de:

(...)

**b) 11% (onze por cento), em face da dedução prevista no § 1º, incidente sobre:**

**1. a remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados a empresa;**

(...)

§ 1º O segurado contribuinte individual pode deduzir de sua contribuição mensal, 45% (quarenta e cinco por cento) da contribuição devida pelo contratante, incidente sobre a remuneração que este lhe tenha pago ou creditado no respectivo mês, limitada a dedução a 9% (nove por cento) do respectivo salário-de-contribuição, desde que:

I - no período de 1º de março de 2000 a 31 de março de 2003, os serviços tenham sido prestados a empresa ou equiparado, exceto a entidade beneficente de assistência social isenta;

**II - a partir de 1º de abril de 2003, os serviços tenham sido prestados a outro contribuinte individual, a produtor rural pessoa física, a missão diplomática ou repartição consular de carreiras estrangeiras;**

**III - a contribuição a cargo do contratante tenha sido efetivamente recolhida ou declarada em GFIP ou no recibo previsto no inciso V do art. 47.**

§ 2º O segurado contribuinte individual que não comprovar a regularidade da dedução prevista no § 1º, na forma estabelecida no seu inciso III, sujeitar-se-á à glosa do valor indevidamente deduzido, devendo complementar as contribuições com os devidos acréscimos legais.

*Pelo dispositivo acima mencionado nota-se que o contribuinte individual poderá deduzir o percentual previsto em lei, desde que a contribuição do contratante tenha sido efetivamente declarada em GFIP ou recolhida, quando prestar serviços a outro contribuinte individual, a produtor rural pessoa física, a missão diplomática ou repartição consular de carreiras estrangeira, ou seja, não se trata das empresas em geral que, no caso, têm a responsabilidade de reter 11%.*

*Assim, não há possibilidade prevista na legislação que autorize a exigir, das empresas em geral, a responsabilização por retenção e recolhimento de 20% das contribuições devidas pelos contribuintes individuais.*

*Em razão do exposto os autos foram baixados em diligência para que a Autoridade Lançadora refizesse os cálculos, considerando a alíquota de 11%, e respeitando-se o limite máximo do salário de contribuição para tais lançamentos. Posto isto, passa-se a analisar o ponto suscitado pelo contribuinte, de que houve mudança do critério jurídico. Nota-se que o contribuinte faz confusão, ao evocar um conceito que em nada se aplica ao presente caso.*

*A fiscalização cientificou o contribuinte das alterações ocorridas, tendo este apresentado manifestação, alegando que o processo se encontra com a validade comprometida, haja vista que somente agora na fase contenciosa, e em razão da diligência científica em 24/07/2013, soube do efetivo valor que está sendo discutido, uma vez que a alteração na alíquota aplicável implica alteração do critério jurídico do lançamento, resultando em violação ao contido no art. 146 do CTN.*

*[...]*

*A redução dos valores lançados não resultou em estabelecimento de novo critério por parte da fiscalização: o critério utilizado para compor a base de cálculo não foi alterado e, conseqüentemente, a base de cálculo permanece intacta. Ou seja, não houve nenhuma mudança no critério utilizado para compor a base de cálculo, não houve nenhuma mudança nos fundamentos legais do débito, que também permanecem intactos e, conseqüentemente, não houve mudança de critério jurídico.*

*O que ocorreu, no presente caso, foi o fato de a fiscalização ter aplicado a alíquota de 20%, devidamente prevista em lei, sem aplicar o redutor previsto na legislação, que diminui a alíquota para 11%.*

*Assim, erros formais ou materiais não se confundem com critério jurídico adotado.*

Portanto, conforme bem exposto no voto da DRJ, o que ocorreu, no presente caso, foi o fato de a fiscalização ter aplicado a alíquota de 20%, devidamente prevista em lei, sem, contudo, aplicar o redutor previsto na legislação, que diminui a alíquota para 11%. Erros formais ou materiais não se confundem com critério jurídico adotado.

Em razão disso, entende-se que não houve alteração do critério jurídico adotado. Conseqüentemente, não é possível, como pretende a contribuinte, considerar a data de 24/07/2013 como sendo a data da ciência da constituição do crédito tributário.

Verifica-se, à fl. 3 dos autos que a ciência da contribuinte se deu em 20/12/2010, razão pela qual tem-se que não estão abarcados pela decadência os lançamentos objeto deste processo administrativo fiscal.

### **Demais preliminares.**

Em relação as demais preliminares, peço vênia para reproduzir o voto exarado no processo administrativo fiscal nº 10166.723117/2010-14, do ilustre Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, cujo julgamento está sendo realizado em mesma sessão, também da mesma contribuinte, do qual compartilho do entendimento:

#### **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.

Analisando 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 tácitamente; (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.

#### **4. 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 afirmar 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.

#### **Preliminar de cerceamento de defesa.**

Quanto à alegação de cerceamento do direito de ampla defesa, também não assiste razão ao contribuinte. O fiscal autuante não cometeu nenhuma arbitrariedade, nada havendo a censurar em seu procedimento.

As normas reguladoras da constituição do crédito tributário permitem à autoridade fiscal, se necessitar de esclarecimentos ou informações, tomar a iniciativa de solicitá-los ao contribuinte e, a seu prudente critério, aceitá-los ou refutá-los. O importante nos

procedimentos de lançamento é que a autoridade fiscal apure a infração, visto que, para manifestar-se sobre o que foi apurado, o contribuinte tem seu momento próprio ao instaurar-se o contencioso administrativo, também previsto no Decreto nº 70.235/1972.

A oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, *a fase litigiosa*, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, *sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo*.

### **Preliminar de ilegitimidade passiva.**

Argumenta a contribuinte que ela contrata serviços de outras empresas para realização das operações no mercado imobiliário, empresas estas que, no seu entender, deveriam recolher a contribuição previdenciária.

Sem razão a contribuinte. O caso aqui tratado é de lançamento em face da contribuinte em razão de pagamentos por ela realizados. Assim, sendo ela o sujeito passivo da obrigação tributária.

Pelas razões expostas, rejeito as preliminares suscitadas pelo contribuinte.

### **Mérito**

Em relação ao mérito, peço vênia para reproduzir, em parte, o voto exarado no processo administrativo fiscal nº 10166.723117/2010-14, do ilustre Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, cujo julgamento está sendo realizado em mesma sessão, também da mesma contribuinte, do qual compartilho do entendimento:

#### **"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.

Analisando 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, incumbelhe 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 ocorrem 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."**<sup>1</sup>

**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

<sup>1</sup> VENOSA, Sílvio, *Código Civil interpretado*, São Paulo, Atlas, 2010, p. 682.

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 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 sôbre corretagem e, subsidiariamente, as regras jurídicas sôbre contrato de serviços."*<sup>2</sup>*

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

<sup>2</sup> 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.

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.

### **3. 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

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.

Tendo em vista, entretanto, o meu posicionamento no sentido de que o contrato de corretagem não configura fato gerador da contribuição previdenciária, despicando 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 "Levantamento 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 CARF nº 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 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 á 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. Juros de mora sobre a multa de ofício**

Discorda a recorrente da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, os quais pede, caso não seja cancelado o crédito tributário, sejam excluídos.

Este Conselho já apreciou a presente matéria, no Acórdão nº 1102-00.060 (julgado na sessão de 28/08/2009), a Conselheira Sandra Maria Faroni, bem sintetiza o argumentação que permite a conclusão não incidência dos juros sobre a multa de ofício, vejamos:

*“A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais). De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.*

*O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário" , definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício.*

*O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.*

*Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º, Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.*

*O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que:*

*(a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.*

*O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 10 de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31*

*de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.*

*Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.”*

A fim de demonstrar o entendimento majoritário do CARF no sentido acima exposto, colaciono a ementa de diversos julgados:

*JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. - É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal. (Acórdão 202-16.397, sessão de 14.07.2005).*

*JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. (Acórdão 101- 96.008, sessão de 1/03/2007).*

*INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. (Acórdão 101-96.607, sessão de 06/03/2008).*

Inclusive há decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica pelo Acórdão 9101-00.722 (1a. Turma da CSRF), julgado na sessão de 8 de novembro de 2010, de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias:

*RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.*

A fundamentação do referido acórdão da 1a. Turma da CSRF é de que a regra veiculada pelo art. 61 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre ‘débitos decorrentes de tributos e contribuições’, sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a

multa de ofício. Assim, a conclusão é de que a taxa SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97.

Por tais razões, afasto a incidência dos juros aplicáveis sobre a multa de ofício.

### **Conclusão.**

Ante o 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, referentes às corretagens, e a incidência de juros sobre multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Waltir de Carvalho, Redator Designado.

Peço vênia ao Ilustre Relator, Martin da Silva Gesto, para dele divergir quanto ao provimento parcial dado ao recurso para excluir da base de cálculo os lançamentos PC e AC, referentes às corretagens, e a incidência dos juros sobre a multa de ofício 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 10166.723119/2010-03.

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:

"46. 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".

(...)

48. 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.

(...)

50. 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.

51. 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?*

*52. 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.*

*53. 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.*

*54. 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.*

*55. 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. 140/142. 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. 145/166), 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 referentemente 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. 498/514, onde constam os nomes dos corretores ou das imobiliárias que efetuaram as vendas. Comparando essa relação com a constante às fls. 519/536, 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*

*68. 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.*

*69. 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).*

*70. 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.*

*71. 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.*

*72. 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).*

*73. 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.*

*74. 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.*

*75. 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 subscrito*

*pelo interessado e pelo corretor autônomo responsável pela venda, com a identificação do seu registro no CRECI.*

*76. 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).*

*(...)*

*77. 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.*

*78. 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).*

*79. 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).*

*80. 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 previstas na lei.

No entender deste Conselheiro, diante do relato fiscal, convalidado pelas provas produzidas 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 10166.730933/2014-08, 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. Pede-se vênua, então, para transcrever partes do Voto Vencedor do Acórdão nº 2202-004.307, de lavra do i. Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, os quais são aqui adotados, também, como razões de decidir:

**Acórdão nº 2202-004.307:**

*"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 9202-005.455, de 24/05/2017; nº 2302-003.573, de 20/01/201; e nº 2402-003.188, de 20/11/2012, que exararam o mesmo posicionamento ora adotado:

**Acórdão nº 9202-005.455:**

*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 2302-003.573:**

*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. 20ªed. 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 2302-003.573, Rei. André Luís Mársico Lombardi, data da sessão: 20/01/2015).*

**Acórdão nº 2402-003.188:**

*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 AUDITORIA FISCAL - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário [...] (Acórdão nº 2402-003.188, 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.

No que toca ao pleito para que sejam afastados os juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, melhor sorte não socorre a Recorrente. Traz-se à colação a íntegra da fundamentação do voto proferido pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-003.208 – 1ª Turma da CSRF, de 08.11.2017, com o qual este Conselheiro se alinha:

**Acórdão nº 9101-003.208:**

*"A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu artigo 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa Selic. Veja-se:*

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art.*

*5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (Grifei)*

*De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se:*

*Súmula CARF nº 5: 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. (Grifei)*

*Ora, dos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.*

*Vale transcrever os dispositivos:*

*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.*

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

*Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições" expressa no retrotranscrito artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, bem como a multa isolada, lançadas juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no artigo 61, caput, da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do artigo 61 apenas aos débitos principais de tributos e*

*contribuições, como sustenta a recorrente, bastaria suprimir o termo "decorrente", como bem pontua o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no voto condutor do Acórdão nº 1401001.653:*

*"É importante notar que no caput do art. 61, o texto é "débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições" e não meramente "débitos de tributos e contribuições". O termo "decorrentes" evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos."*

*Além disso, o CTN claramente permite a aplicação de juros sobre "crédito", conceito no qual se insere a multa de ofício. O artigo 161, caput, do Código, estabelece a incidência de juros de mora sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento", dispondo o seguinte:*

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifei)*

*Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do artigo 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os artigos 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.*

*Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 220101.630, que, se o artigo 113 do CTN incorpora à obrigação principal o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e o artigo 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:*

*"Nesse mesmo sentido, no art. 142, que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria*

*lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.*

*Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a “crédito” no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.*

*Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão “o crédito não integralmente pago” possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.*

*Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.*

*É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”. Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é parte do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse texto a prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.*

*[...]*

*Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se,*

*supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.*

*Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic."*

*Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1/9/2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:*

**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.*

*Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o artigo 161 do CTN em conjunto com os artigos 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis e, tendo em conta que o artigo 161 do CTN, ao se referir ao crédito, está tratando de crédito tributário, concluiu que referido dispositivo autoriza a exigência de juros de mora sobre multas.*

*Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, de 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:*

**AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.**

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (Grifei)*

*Vale destacar o seguinte trecho da decisão:*

*"Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento." (Grifei)*

*Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

*[...]*

*JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.*

*Portanto, não assiste razão à Contribuinte quando afirma que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra respaldo na legislação. Como se viu, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício decorrem da lei.*

*Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic. Veja-se:*

*Art. 5º (...)*

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."*

Processo nº 10166.723118/2010-51  
Acórdão n.º **2202-004.441**

**S2-C2T2**  
Fl. 2.555

---

**Conclusão:**

Destarte, pelos fundamentos acima expostos, voto por rejeitar as preliminares e negar provimento ao Recurso Voluntário no que se refere: 1) à exclusão da base de cálculo dos lançamentos PC e AC, referentes às corretagens; 2) à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Waltir de Carvalho - Redator Designado