ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.724556/2014-60

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

Processo nº	10166.724556/2014-60
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2202-004.577 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	03 de julho de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes	LPS BRASILIA - CONSULTORIA DE IMOVEIS LTDA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

RECURSO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO.

Não restando demonstrada a existência de interesse jurídico comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, não prospera a responsabilização da incorporadora com respaldo no art. 124, inciso I do CTN.

APRESENTAÇÃO DOCUMENTOS NOVOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO OU POSTERIORMENTE. PRECLUSÃO.

Ante o disposto no inciso III, c/c os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.23/72, não se admite a apresentação de documentos novos de caráter probatório em sede de recurso voluntário ou posteriormente a sua interposição, salvo situações excepcionais.

INTIMAÇÃO PESSOAL DE PATRONO DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO.

O art. 23 da Lei nº 70.235/72 não traz previsão da possibilidade de a intimação dar-se na pessoa do advogado do autuado, tampouco o RICARF apresenta regramento nesse sentido.

IMOBILIÁRIA. CORRETOR DE IMÓVEIS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA DA TRANSFERÊNCIA.

A imobiliária é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as comissões pagas aos corretores contribuintes individuais que lhe prestam serviço, sendo que eventual acerto para a transferência daquele ônus a terceiro não afeta sua responsabilidade tributária, ante o disposto no art. 123 do CTN.

AFERIÇÃO INDIRETA. PRERROGATIVA LEGAL DA AUDITORIA FISCAL.

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

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. PRESSUPOSTO AFASTADO TENDO EM VISTA ENTENDIMENTO JUDICIAL CONSOLIDADO.

Não prospera a qualificação da multa de ofício quando fundamentada, principalmente, na consideração de ilegalidade da transferência ao adquirente da responsabilidade pelo pagamento da comissão do corretor na compra e venda de imóveis, tendo em vista decisão em sede de recurso repetitivo no REsp nº 1.599.511 pela validade de tal procedimento.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. CTN E LEGISLAÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES STJ.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra fulcro legal em diversos dispositivos do CTN e da legislação tributária federal, sendo acolhida também nas decisões do STJ a respeito do tema.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias, em observância ao disposto no inciso IX do art. 30 da Lei nº 9.430/96.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS. PESSOA JURÍDICA.

A imputação de responsabilidade solidária dos sócios de pessoa jurídica, com amparo nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, demanda sejam verificados atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para fins de excluir Wildemar Antonio Demartini e Marco Antonio Moura Demartini da responsabilidade solidária, e de cancelar a qualificação da multa de ofício, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que lhe deram provimento integral. Manifestou interesse de apresentar declaração de voto o conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ronnie Soares Anderson, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia e Dilson Jatahy Fonseca Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP) - DRJ/SPO, que julgou parcialmente procedentes os autos de infração DEBCAD nº 51.040.957-1 e nº 51.065.279-4, referentes, respectivamente, à contribuição patronal de 20% sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais, e às contribuições descontadas dos segurados contribuintes individuais (11%), sendo os lançamentos atinentes às competências 01/2010 a 12/2011, e ao levantamento LI.

Foram responsabilizados solidariamente a LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A., o Banco Opportunity de Investimentos S/A e a BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A., e os sócios da recorrente Wildemar Antonio Demartini e Marco Antonio Moura Demartini.

Passa-se a transcrever, na sequência, o bem elaborado resumo do procedimento fiscal e dos termos da impugnação, levado a efeito pela instância de piso:

> (...)
>
> 2. O **Relatório Fiscal (fls. 33/102)** anexo ao processo administrativo apresenta as informações pertinentes à ação fiscal realizada no contribuinte, à apuração das contribuições previdenciárias do período fiscalizado, bem como os fatos e justificativas para a caracterização da responsabilidade solidária de terceiros (empresa e pessoas físicas) frente ao crédito tributário constituído. Do referido relatório, destacam-se as seguintes informações:
>
> 2.1. A Autoridade Fiscal relata as tentativas de obter a documentação comprobatória dos serviços prestados por contribuintes individuais, incluindo-se os comprovantes das remunerações pagas, devidas ou creditadas, bem como um discriminativo dos valores pagos (identificando-se Nome, CPF, NIT, CRECI e Competência) aos corretores ou consultores imobiliários pessoas físicas, tendo em vista que a atividade principal da empresa é a intermediação ou comercialização de imóveis ou unidades imobiliárias autônomas.
>
> 2.1.1. Ressaltou que a não apresentação dessa documentação acarretaria no arbitramento do valor da remuneração que reputar devida, mediante procedimento de aferição indireta, e sem a observância do limite máximo do salário de contribuição no cálculo da contribuição previdenciária a cargo dos segurados contribuintes individuais.
>
> 2.2. Em resposta às intimações, a fiscalizada apresentou esclarecimentos, dentre os quais se destacam os seguintes: (i) as autorizações de corretagem eram *informalmente outorgadas* pelas incorporadoras à LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda, não tendo sido localizados quaisquer contratos escritos nos seus arquivos; (ii) reforça que não toma serviços de corretores de imóveis independentes, nem efetua pagamentos em favor destes. Tais corretores seriam contratados e remunerados diretamente por seus clientes (compradores dos imóveis); (iii) ao explicar suas atividades, afirma que auxilia o incorporador a definir as características mercadológicas do produto e, com o seu lançamento, é autorizada a torná-lo acessível ao mercado. Por sua vez, o corretor independente é que faz a intermediação da transação, associando-se à LPS Brasília. Por fim, o comprador

assume 3 obrigações distintas: de pagar o preço do imóvel, de remunerar a LPS Brasília e de remunerar o corretor independente.

2.3. Considerando que a fiscalizada apresentou documentos e esclarecimentos insuficientes para comprovar a veracidade de suas afirmações de que não contratou/remunerou contribuintes individuais para auxiliá-la na intermediação de negócios imobiliários (destaca-se que a fiscalizada apresentou Gfip sem quaisquer informações sobre pagamentos de corretores de imóveis), a Autoridade Fiscal entendeu imprescindível a realização de diligências fiscais em: (a) pessoas jurídicas (**incorporadoras/construtoras**) para as quais a fiscalizada prestou serviços de intermediação imobiliária; (b) **prestadores de serviços** pessoas físicas (03 diretores, 03 coordenadores/supervisores e 05 corretores) integrantes das equipes de venda da LPS Brasília; (c) **compradores de imóveis** da sua carteira de negócios imobiliários. Para o cumprimento dessas diligências, foram emitidos termos de intimação (TIPF Diligência) para fins específicos de prestarem informações e esclarecimentos de interesse do Fisco, como forma de subsídio à ação fiscal desenvolvida na empresa LPS Brasília (MPF vinculados).

2.3.1. Os esclarecimentos prestados pelos **compradores de imóveis** foram consistentes nas seguintes afirmativas: (i) os imóveis foram adquiridos com a intermediação da LPS Brasília (CNPJ 09.264.879/0001-53); (ii) os corretores pessoas físicas que os atenderam se identificaram como representantes da imobiliária LPS Brasília, e que em geral usavam crachá, camiseta e/ou cartão de identificação dessa empresa; (iii) foram emitidos vários cheques para fins de pagamentos diversos, inclusive do sinal e da comissão/premiação pela intermediação imobiliária realizada pelo corretor e demais membros integrantes da equipe de vendas da LPS Brasília (corretor, supervisor/coordenador, gerente, diretor, LPS), conforme consta do documento memória de cálculo da área financeira; (iv) a concretização do negócio ocorreu nos estandes de venda da imobiliária e/ou da incorporadora/construtora, geralmente no local da obra, podendo também ser concluído na sede da empresa LPS Brasília; (v) o valor do imóvel constante no contrato de compra e venda geralmente era inferior ao valor constante na proposta de compra e venda/tabela de preço, devido a não inclusão dos valores pagos a título de comissão/premiação aos intermediários.

2.3.2. A partir da análise dos documentos e dos esclarecimentos prestados pelos **coordenadores e diretores** diligenciados, a fiscalização entendeu que a abertura de pessoas jurídicas por estes prestadores de serviços é resultado de uma orientação, se não exigência, da LPS Brasília (isoladamente ou em conjunto com as contratantes incorporadoras/construtoras) para fins de atingir um propósito específico no caso concreto: o não recolhimento das contribuições previdenciárias oriundas das remunerações que esta deveria ter pago diretamente aos corretores e demais pessoas físicas que lhe prestaram serviços de intermediação imobiliária, utilizando-se do procedimento de criação de sociedades simples e/ou individuais para prestarem serviços, geralmente exclusivos, à empresa para quem já trabalhavam como pessoas físicas (Pjotização).

2.3.3. Por sua vez, destacam-se os seguintes esclarecimentos apresentados pelos **corretores** de imóveis diligenciados: (i) embora assinassem praticamente todos os documentos relacionados à venda do imóvel, uma das vias dos documentos básicos ficavam de posse da imobiliária Lopes Royal (LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda) e/ou da incorporadora/construtora, enquanto outra via era entregue ao comprador do imóvel; (ii) toda a documentação era entregue ao supervisor/coordenador de equipe e/ou diretor da LPS Brasília para análise e somente após a assinatura do contrato de compra e venda entre as partes (construtora/incorporadora e o comprador) a área financeira da Lopes Royal entregava os cheques do pagamento da comissão de corretagem aos diversos integrantes das equipes de venda, aí incluídos os corretores de imóveis autônomos;

(iii) as comissões/premiações de vendas eram definidas pelas construtoras/incorporadoras em conjunto com a imobiliária LPS Brasília; (iv) prestavam serviços com exclusividade, geralmente em *stands* de vendas ou na sede da imobiliária LPS Brasília, que fornecia toda a infraestrutura e materiais necessários, sendo obrigatório o cumprimento das escalas de plantões de venda e a participação em reuniões e treinamentos determinados pelos representantes da imobiliária, sob pena de desligamento do quadro das equipes de vendas.

2.3.4. Por fim, as diligências fiscais realizadas em 27 **pessoas jurídicas (incorporadoras/construtoras)**, em especial das empresas Essa Empreendimentos e Serviços S/A (CNPJ: 00.609.995/0001-92) e Real Celebration Engenharia Ltda (CNPJ: 10580.974/0001-06), propiciaram os seguintes esclarecimentos, em resumo: (i) esclareceram ser praxe no mercado imobiliário do Distrito Federal a concessão de autorizações de intermediação com base no princípio da informalidade e da boa-fé entre as incorporadoras/construtoras e as imobiliárias; (ii) após a imobiliária prestar consultoria mercadológica à incorporadora, esta define o preço do imóvel e o valor da corretagem que, conforme costume adotado no mercado, varia entre 3,5% a 5,0%; (iii) afirmam que a ligação incorporadora-mercado é feita pela imobiliária e a relação comprador-incorporadora é feita por corretores independentes; (iv) esclarecem que o sinal ou preço total do imóvel e as parcelas de corretagem devidas à imobiliária e aos corretores independentes são pagas diretamente pelos compradores àqueles.

2.3.4.1. Citando alguns contratos celebrados entre incorporadoras e a fiscalizada (LPS Brasília), a Autoridade Fiscal evidencia a existência de cláusulas: (a) de exclusividade na intermediação das unidades das incorporadoras pela contratada; (b) que possibilitam a criação de campanhas de prêmios para estimular a comercialização das unidades, a serem pagos pelas incorporadoras à imobiliária (LPS Brasília) e aos profissionais que esta indicar (corretores autônomos), cabendo à contratada a organização e distribuição dos prêmios; (c) que permite, em exceção à regra, que os contratos de compra e venda determinem o pagamento das comissões diretamente à incorporadora, que se compromete a repassar as comissões à imobiliária e aos profissionais participantes da intermediação da venda, conforme indicado pela contratada.

2.4. Diante dos fatos apurados, considerando ainda os esclarecimentos insuficientes e insatisfatórios da empresa fiscalizada sobre a sistemática e a documentação empregada na comercialização de imóveis relativos aos empreendimentos da sua carteira de negócios imobiliários, os quais não encontram abrigo na legislação vigente aplicável, conclui que a empresa sob ação fiscal não só tem o conhecimento como participa ativamente de todas as etapas da intermediação imobiliária, que vai desde o preenchimento da ficha cadastral, da emissão da proposta de compra e venda com recibo de sinal, da emissão do RPA e da nota fiscal para pagamento da comissão de venda até a coleta final da assinatura do contrato de compra e venda entre as partes (comprador e vendedor, em geral a incorporadora).

2.4.1. Reforça que tanto os arts. 28 a 32 da Lei n° 4.591/64 (Lei da incorporação), quanto os arts. 1º a 6º da Lei n° 6.530/78 (regulamenta a profissão do corretor de imóvel) e os arts. 722 a 729 da Lei n° 10.406/02 (Da Corretagem – Código Civil) **exigem formalidades e documentos próprios para a prestação de serviços**, que vão desde a incorporação imobiliária até a alienação/comercialização de imóveis ou de fração ideal de terrenos vinculadas a unidades imobiliárias autônomas.

2.4.2. Entendeu a Auditoria Fiscal que a imobiliária fiscalizada, quer na condição de prestadora de serviço às incorporadoras/construtoras, quer na condição de tomadora de serviço dos profissionais pessoas físicas, atua no intuito de fragmentar as etapas da comercialização de imóveis (intituladas "etapas da intermediação de operações imobiliárias") por meio de atos simulados/dissimulados, com a finalidade de vincular os corretores autônomos diretamente aos compradores de unidades imobiliárias. Todo o complexo processo de intermediação, apesar das afirmativas contrárias da fiscalizada, é executado sob a sua orientação, coordenação, controle, supervisão e direção, responsabilizando-se pelo fornecimento dos materiais e de toda a estrutura de apoio aos profissionais pessoas físicas para que estes prestem um bom serviço de atendimento aos clientes compradores.

2.4.3. As atitudes da fiscalizada caracterizam ato ilícito que tem por finalidade imediata a sonegação de tributos, especialmente das contribuições previdenciárias incidentes sobres as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos profissionais pessoas físicas pelos serviços de intermediação imobiliária prestados.

2.4.4. Relembra que, em que pese a empresa ter sido submetida a outras fiscalizações anteriormente e com decisões administrativas favoráveis ao Fisco (Processos n° 10166.720564/2010-11, 10166.727550/2011-00, 10166.727551/2011-46 e 10166.723699/2012-92), a imobiliária Lopes Royal (autuada) continua infringindo a legislação tributária e demais leis que versam sobre a matéria no tocante a: existência de "acordos verbais" para a contratação da intermediação imobiliária, transferência do ônus do pagamento das comissões/premiações devidas ao corretor para os compradores, recusa na apresentação ao Fisco de toda a documentação comprobatória das etapas de intermediação imobiliária.

2.4.5. Ressalta que o adquirente não toma conhecimento antecipado, adequado e transparente de boa parte de seus direitos e obrigações para a formação do livre convencimento, a não ser de forma superficial no momento da assinatura da proposta de compra e venda. Esses procedimentos, adotados pelos entes imobiliários (incorporadora e/ou imobiliária), além de ferirem a legislação tributária também contrariam o disposto nos seguintes artigos do Código de Defesa do Consumidor (CDC), Lei n° 8.078/90: art. 6°, inciso IV e V; art. 7°, § único; art. 39, inciso I; art. 42, § único e art. 51, inciso IV.

2.4.6. Acrescenta que os documentos apresentados e os esclarecimentos prestados pelos diligenciados foram decisivos para a identificação e comprovação da ocorrência de atos ilícitos e lesivos contra o Fisco praticados pela empresa: **os adquirentes de imóveis afirmaram que não contrataram qualquer corretor e que este profissional já se encontrava nos locais de venda designados pela fiscalizada, se identificando como representante da LPS**. Também os corretores de imóveis diligenciados afirmaram que quando os contratos de prestação de serviço foram firmados com a LPS, esta não lhes entregara nenhuma via; ainda foram uníssonos em afirmar que cumpriam plantões de venda nos pontos ou estandes da LPS (ou da incorporadora/construtora contratante), que a imobiliária fornecia toda a estrutura e documentação necessárias para a conclusão da venda de imóvel e que recebiam o pagamento da comissão (em geral cheque emitido pelo comprador) da Tesouraria/setor financeiro da LPS após a assinatura final do contrato entre o comprador e o vendedor (incorporadora/construtora).

2.4.7. De acordo com a Lei n° 6.530/78 e respectivo regulamento (Decreto n° 81.871/78), **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

referida empresa vem atuando na comercialização de imóveis à revelia da legislação vigente, pois conforme se observa nas declarações prestadas por ela à auditoria fiscal, não há envolvimento do corretor autônomo com a fiscalizada e esta se relaciona com construtora/incorporadora geralmente de forma verbal, o que não corresponde com a verdade diante da documentação apresentada e dos esclarecimentos prestados tanto pelos compradores/corretores de imóveis quanto por algumas construtoras/incorporadoras diligenciadas.

2.4.8. Conclui estar demonstrado o procedimento ilícito e lesivo do sujeito passivo em consolidar no seu processo de intermediação imobiliária a transferência da responsabilidade pelo pagamento da comissão/premiação de venda para os compradores de imóveis, fazendo crer que o corretor autônomo presta serviço para esses adquirentes, com o claro objetivo de se eximir do pagamento dos encargos tributários devidos na operação, principalmente no que tange às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos corretores e demais pessoas físicas pelos serviços de intermediação imobiliária que foram prestados para a empresa autuada. Tal procedimento também caracterizaria tentativa de modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias, o que é vedado pelo art. 123 do CTN.

2.4.9. Esse entendimento encontra sustentação em diversas decisões judiciais que afirmam de forma categórica que, em regra, é obrigação do vendedor pagar a comissão ao corretor e que é ilegal e abusivo o pagamento da comissão de venda ao corretor pelo comprador, inclusive com condenação dos comitentes (imobiliária e/ou incorporadora) a devolução em dobro do valor de comissão pago indevidamente pelo comprador e consumidor final.

2.5. Diante dos fatos apurados, o Auditor-Fiscal considerou fato gerador da obrigação principal a prestação de serviços de intermediação imobiliária mediante o pagamento de remuneração, a título de comissão/premiação de venda, a segurados contribuintes individuais (corretores, coordenadores, diretores...) pela comercialização de imóveis ou fração ideal de terrenos vinculada a uma unidade autônoma integrantes dos empreendimentos imobiliários sob a responsabilidade da empresa LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda.

2.5.1. Em razão do sujeito passivo deixar de entregar os principais documentos solicitados e de prestar esclarecimentos deficientes, insatisfatórios e/ou que não mereçam fé, quanto ao pagamento de comissão/premiação aos profissionais responsáveis pela comercialização de imóveis pertencentes a carteira de negócios da própria autuada, a autoridade administrativa, com fulcro no art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN), arbitrou as remunerações (bases de cálculo) pagas, devidas ou creditadas aos corretores autônomos/demais membros das equipes de vendas como contrapartida pelos serviços prestados nas transações imobiliárias.

2.5.2. Para tanto, utilizou-se do procedimento de aferição indireta, tendo como parâmetro os valores de comissão/premiação de corretagem recebidos pela fiscalizada e informados por ela nas Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB anos-calendário 2010 e 2011) e na conta contábil 311000 (Intermediação de Venda). Considerando a previsão de divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária em 50% para cada parte, conforme Tabela de Honorários publicada no sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região (CRECI/DF), foi considerado como remuneração paga aos corretores e demais pessoas físicas o mesmo valor da comissão/premiação recebida pela empresa Lopes Royal e registrado na DIMOB 2010 e 2011 e na conta contábil mencionada.

2.5.3. Considerando que os valores pagos a título de comissão/premiação para os integrantes das equipes de venda (PF) são normalmente superiores aos valores pagos à imobiliária LPS (PJ), o critério de aferição indireta adotado pela fiscalização para apurar o valor da remuneração paga aos corretores e demais profissionais pessoas físicas se demonstra justo, razoável, prudente e fundamentado nos documentos entregues e nos esclarecimentos prestados pelos diligenciados.

2.5.4. Nas autuações incluídas no presente processo administrativo (Levantamento LI), foram considerados apenas as comissões pagas em razão da intermediação imobiliária promovida para a empresa Lyon Investimentos Imobiliários Ltda (CNPJ nº 09.406.367/0001-84), para a qual foi emitido o respectivo Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS).

2.5.5. Relata a Autoridade Fiscal que, uma vez que os valores pagos aos corretores e demais pessoas físicas não foram informados pela fiscalizada, não foram declarados em folhas de pagamento nem em Gfip, e nem lançados em títulos próprios da contabilidade, não foi observado o limite máximo do salário de contribuição no cálculo das contribuições a cargo dos segurados contribuintes individuais.

2.5.6. Cita como fundamentação para as autuações os seguintes dispositivos legais: (a) o enquadramento do contribuinte individuai está previsto no art. 12, inciso V, alínea "g", da Lei nº 8.212/91, enquanto que a hipótese de incidência se encontra disciplinada no inciso III do art. 28 da mesma lei; (b) cita como obrigações da empresa aquelas previstas no art. 30, inciso I e § 4°, art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91; (c) justifica o arbitramento por meio de aferição indireta em consonância com o disposto no art. 33, §§ 3°e 6°, da mesma lei; (d) com relação ao desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas, aplica-se o disposto no § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 4º da Lei nº 10.666/03.

2.6. Com a introdução do art 35-A na Lei nº 8.212/91 pela MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, a partir da competência 12/2008 a multa de ofício do Auto de Infração é de 75% sobre o valor das contribuições previdenciárias apuradas, a qual poderá ser qualificada (150%) nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Também, o crime de sonegação de contribuição previdenciária está previsto no art. 337-A do Código Penal (Decreto-Lei n° 2848/40), com a redação dada pela Lei n° 9.983/00.

2.6.1. Pelo fato do sujeito passivo ter agido no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores constantes nos levantamentos supracitados e também de atuar com a finalidade de impedir ou retardar o conhecimento da sua condição pessoal de contribuinte, e com isso ter afetado a obrigação tributária principal (deixar de pagar as contribuições previdenciárias), a multa de ofício de 75% foi aplicada em dobro (qualificada em 150%) sobre as contribuições previdenciárias apuradas nas competências 01/2010 a 12/2011, nos termos do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

2.7. **No que diz respeito à responsabilidade solidária dos sócios da autuada**, destaca a Autoridade Fiscal que a **LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S/A** (CNPJ 08.078.847/0001-09), sócia majoritária da autuada (51% do seu capital social), tem participação permanente em aproximadamente 23 empresas coligadas/controladas presentes em vários Estados e no Distrito Federal, sendo a fiscalizada LPS Brasília uma das integrantes desse grupo econômico, que tem como principal objeto a prestação de serviço de consultoria e intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, ou de direitos e obrigações a eles relativos.

2.7.1. Aponta que existem diversos interesses comuns entre essas duas empresas, tais como controle acionário, administradores, atividade econômica. Também, tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação

principal, qual seja, a prestação de serviços remunerados de intermediação imobiliária por corretores pessoas físicas, tão determinantes e imprescindíveis para que a fiscalizada LPS Brasília auferisse expressivas receitas brutas de vendas de imóveis.

2.7.2. Cita o art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 222 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que determinam que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da citada lei e regulamento.

2.7.3. Por sua vez, **Wildemir Antonio Demartini**, sócio da LPS Brasília desde o início de sua atividade, sempre exerceu o papel de Diretor Geral e Responsável Técnico da empresa junto ao CRECI, bem como o sócio-minoritário **Marco Antonio Moura Demartini** sempre se manteve no exercício do cargo de Diretor Administrativo, com poderes para praticar todos os atos necessários ao bom e regular funcionamento da empresa, inclusive com participação na comissão de venda destinada a Lopes Royal conforme informações prestadas pelos corretores e coordenadores/diretores diligenciados.

2.7.4. Diante do exposto, em razão de integrarem o quadro societário, participarem do Capital Social e da Administração da empresa LPS Brasília, assim como por participarem conjuntamente com a empresa autuada da ilegalidade e abusividade ao transferir para o comprador do imóvel a responsabilidade pelo pagamento da comissão/premiação aos corretores autônomos, foram arroladas como responsáveis solidárias dos créditos tributários lançados no contribuinte fiscalizado.

2.8. **Quanto à responsabilidade solidária do contratante dos serviços de intermediação imobiliária**, informa a Autoridade Fiscal que o Opportunity Fundo de Investimento Imobiliário (CNPJ 01.235.622/0001-61) é um fundo constituído sob a forma de condomínio fechado, sem personalidade jurídica conforme previsto no art. 1° da Lei n° 8.668/93, dispensado do cumprimento de obrigações acessórias tributárias de acordo com a Solução de Consulta n° 284/2004 da 6ª Região Fiscal da RFB.

2.8.1. De acordo com a Ata de Assembleia Geral de Cotistas realizada em 13/12/2012 e do Regulamento do Opportunity Fundo de Investimento Imobiliário, o seu administrador **Banco Opportunity S/A** (CNPJ 33.857.830/0001-99) foi substituído, em 17/12/2012, por **BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A** (CNPJ 02.201.501/0001-61). Essa transferência acarretou na entrega da totalidade dos valores da carteira do Fundo ao BNY Mellon, deduzida da taxa de administração, que será paga ao Banco Opportunity no dia útil imediatamente anterior à data da transferência do fundo. Embora o Banco Opportunity deixe de exercer a função de administrador, permanece responsável perante os cotistas e órgãos fiscalizadores e reguladores, por todos os atos praticados até a data de transferência.

2.8.2. Dos Instrumentos Particulares de Contrato de Prestação de Serviço de Intermediação de Unidades a Construir referentes aos empreendimentos imobiliários denominados FUSION WORK & LIVE, VISION WORK & LIVE e DUE CAPRI, todos no Distrito Federal, têm-se, de um lado como contratante, o Banco Opportunity S/A, na qualidade de Administrador do Opportunity Fundo De Investimento Imobiliário e, de outro lado, como corretora, a autuada LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda.

2.8.3. Apesar da responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais à época da ocorrência dos fatos geradores ser do Banco Opportunity S/A, foi declarado na DIMOB 2010 e 2011 o Opportunity Fundo de Investimento Imobiliário como vendedor das unidades imobiliárias autônomas dos referidos empreendimentos.

2.8.4. No entanto, segundo as leis e normas que versam sobre a matéria e também o previsto na ATA de Assembleia Geral de Cotistas e nos Contratos de compra e venda assinados entre as partes, no caso concreto, os responsáveis tributários são o Banco Oppotunity, por ser o administrador do Fundo e responsável à época pela comercialização dos imóveis em questão e a empresa BNY Mellon, na qualidade de substituta e atual Administradora desse Fundo de Investimento Imobiliário.

2.8.5. Nesse sentido, o Auditor-Fiscal enfatiza que a documentação apresentada possibilita a verificação da prática ilícita e abusiva da empresa que, além de transferir a responsabilidade para o comprador pelo pagamento da comissão aos profissionais pessoas físicas, também excluiu do contrato de compra e venda assinado entre as partes o valor total da comissão de corretagem, mesmo estando esse valor já incorporado ao custo do imóvel.

2.8.6. Sendo assim, o Banco Opportunity, à época administrador do Opportunity Fundo, e o sucessor e atual administrador BNY Mellon, por participarem de forma isolada e/ou conjuntamente com a empresa autuada na ilegalidade e abusividade ao transferir para o comprador do imóvel a responsabilidade pelo pagamento da comissão/premiação aos corretores autônomos, e também por serem os Administradores de um Fundo sem personalidade jurídica, foram arrolados como responsáveis solidários dos créditos tributários lançados no contribuinte fiscalizado.

2.8.7. Reforça a Auditoria Fiscal que, com base nos documentos apresentados e nos esclarecimentos prestados ao Fisco tanto pelo contribuinte quanto pelos compradores/corretores de imóveis e pelas incorporadoras/construtoras diligenciados, assim como nas informações constantes nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil, apurou a ocorrência dos seguintes fatos, entre outros:

2.8.7.1. A prática ilícita e abusiva adotada tanto pelos Administradores do Fundo Imobiliário quanto pela imobiliária LPS Brasília ao transferirem ao comprador do imóvel a responsabilidade pelo pagamento da comissão/premiação de venda ao corretor pessoa física.

2.8.7.2. Ficou comprovada ilegalidade ao verificar que a empresa intermediadora, em regra, registra o valor total da comissão/premiação na proposta de compra com recibo de sinal, mas sempre deduz do contrato de compra e venda assinado entre as partes (comprador e vendedor) o valor pago aos corretores (PF e/ou PJ) pelo comprador, com a finalidade precípua em demonstrar que este custo não é de responsabilidade da intermediadora/vendedora e sim do comprador do imóvel, apesar deste valor já estar incluso no preço final do imóvel constante nas tabelas de venda apresentadas pelos corretores aos adquirentes.

2.8.7.3. Com a adoção desses procedimentos, a contratada LPS deixou de recolher os tributos devidos nas intermediações imobiliárias. Todavia, considerando a previsão existente no §1° da cláusula Sexta do Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviço de Intermediação de Unidades a Construir firmado entre o Banco Opportunity e a LPS Brasília[1], os contratantes foram arrolados como responsáveis solidárias pelos tributos não recolhidos pela intermediadora.

2.8.7.4. Igualmente caracteriza infração à lei (em tese crime de sonegação de contribuições previdenciárias), o procedimento adotado pelos administradores da

LPS Brasília em não incluir (ou não fazer incluir) nas folhas de pagamento, nas GFIP e na contabilidade os fatos geradores das contribuições previdenciárias relativos às remunerações pagas às diversas pessoas físicas que certamente lhe prestaram serviços de intermediação imobiliária no período de 01/2010 a 12/2011.

2.8.7.5. Discorda a Autoridade Fiscal dos argumentos da incorporadora e da LPS Brasília de que o comprador de imóvel é o responsável pelo pagamento da comissão/premiação de venda aos corretores, vez que restou demonstrado que os profissionais corretores pessoas físicas estão ali representando uma imobiliária e/ou incorporadora (normalmente renomada e com credibilidade no mercado).

2.8.7.6. A essência da ilegalidade praticada, tanto pelo contratante (vendedor ou comitente) quanto pela contratada (intermediadora, corretor PF ou PJ), está no tratamento da regra (o vendedor pagar a comissão de corretagem ao corretor quer seja PF ou PJ) como exceção, conforme ressalva constante do § 7º da cláusula Sexta2 do Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviço de Intermediação.

2.9. Nesses termos, respaldado nos fatos anteriormente narrados e na legislação própria em vigor, ficou caracterizada a **sujeição passiva solidária** dos integrantes do grupo econômico LPS Brasil (**LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S/A** e as pessoas físicas **Wildemir Antonio Demartini** e **Marco Antonio Demartini**) e dos administradores do Opportunity Fundo de Investimento Imobiliário (**Banco Opportunity S/A** e **BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A**) com relação aos créditos previdenciários de obrigação principal (AIOP Debcad nº 51.040.957-1 e 51.065.279-4) lançados de ofício contra a empresa LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda no período de 01/2010 a 12/2011, tendo sido emitidos os respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária que integram o presente processo administrativo.

2.10. Por fim, informa o Auditor-Fiscal que emitiu Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), a ser encaminhada à autoridade competente, em razão da não inclusão dos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços de intermediação imobiliária e as respectivas remunerações pagas, devidas ou creditadas nas folhas de pagamento e nas Gfip, bem como ter deixado de lançar mensalmente em títulos próprios da contabilidade as contribuições previdenciárias devidas e as remunerações pagas, o que caracterizaria, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no art. 337-A do Código Penal, com a redação dada pela Lei nº 9.983/00.

(...)

IMPUGNAÇÃO DA AUTUADA

5. A autuada impugnou tempestivamente a autuação por meio do instrumento de fls. 2046/2104, com a juntada de documentos de fls. 2105/2138 (documento de identificação dos patronos, procuração, 6ª Alteração de Contrato Social, recibos de corretagem), no qual apresenta as seguintes alegações, resumidamente:

5.1. Após breve relato dos fatos, sintetiza as conclusões da Autoridade Fiscal nos seguintes termos: (a) os compradores de imóveis não teriam livre convencimento de que teriam contratado Corretores Independentes; (b) seria ilegal a celebração de contratos de corretagem não formais (orais); (c) a fiscalizada teria praticado atos simulados/dissimulados numa tentativa de fazer crer que os corretores autônomos prestam serviços para os compradores de unidades imobiliárias; (d) com a transferência, aos compradores, da "responsabilidade" pelo pagamento das

comissões, eximindo a fiscalizada do pagamento dos encargos tributários devidos na operação; (e) a transferência da sujeição passiva tributária aos compradores; (f) foi aplicada a multa qualificada (150%) em razão da "ocorrência do crime de sonegação fiscal em todo o período de apuração das contribuições previdenciárias, haja vista a empresa LPS já ter incorrido no mesmo crime em fiscalizações realizadas anteriormente sobre o mesmo fato gerador dos créditos ora constituídos".

5.2. Afirma que o Auditor-Fiscal não identificou a roupagem jurídica de que se reveste a relação estabelecida entre a impugnante e Corretores Independentes, ignorando dispositivos existentes na legislação vigente que afastam esta relação do modelo de contrato de prestação de serviços: art. 6º da Lei n° 6.530/78 e art. 728 do Código Civil.

5.3. Sustenta, com base no disposto no art. 722 do Código Civil, que o corretor não se encontra vinculado, ao incumbente, "em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência". Assim, é o corretor "agente auxiliar do comércio" que tem por objetivo um resultado, a conclusão do negócio intermediado, e não o que se deve fazer ou deixar de fazer para obtê-lo.

5.4. Afirma não se confundir o corretor com o "vendedor", que é mero preposto do empresário. Nesse sentido, inócua a afirmação da autoridade lançadora de que a atividade dos Corretores Independentes se desenvolveria sob a orientação, coordenação, controle, supervisão e direção da impugnante, vez que os corretores correm todos os riscos associados à suas próprias atividades.

5.5. Cita diversos dispositivos legais e normativos (Decreto nº 2.475/1897, Decreto-lei nº 1344/39, Resolução CNSP nº 295/13, Lei nº 6.530/78, Decreto nº 81.871/78) que fragilizariam a suposição da Autoridade Fiscal de que, no âmbito da corretagem imobiliária, pode existir a figura do preposto.

5.6. Ainda que se tomasse como possível a constituição de preposto por corretor de imóveis, ele não agiria "enquanto corretor de imóveis", mas como mero "instrumento" deste. Por isto, a exigência quanto ao atendimento do público, nas transações patrocinadas por pessoa jurídica, a cargo de um corretor de imóveis, elimina toda chance de que o "patrocínio" seja de qualquer maneira associada ou identificada à preposição, a qual, em regra, implica o exercício de uma atividade que não é a mesma desempenhada pelo corretor. Preposto não é corretor, é instrumento deste; no patrocínio, o Corretor Individual não deixa de agir como corretor de imóveis e, por isto, não pode ser tido como mero preposto.

5.7. Defende que a horizontalidade entre corretores de imóveis (pessoa físicas e pessoa jurídica) se dá como uma relação entre iguais, que somente pode consistir numa espécie de associação ou parceria. Tal interpretação ultimou-se consagrada no art. 728 do Código Civil de 2002: *Se o negócio se concluir com a intermediação de mais de um corretor, a remuneração será paga a todos em partes iguais, salvo ajuste em contrário*.

5.8. Nesta relação de associação ou parceria, a impugnante capta autorizações/permissões de produtos imobiliários e os oferece para uma universalidade de potenciais compradores. Os Corretores Independentes dedicam-se à captação do comprador específico com perfil adequado para o produto imobiliário anunciado, e, quando atinge esse resultado, aproximam o cliente conquistado para fazer negócios em parceria com a impugnante. Assim, não existe, na associação, qualquer delegação, por parte da imobiliária, de uma atividade-fim ou atividade-meio cuja titularidade necessariamente lhe incumbisse. Ao revés, as atividades da imobiliária e do Corretor Independente são distintas e complementares, correndo cada qual seus próprios e distintos riscos econômicos.

5.9. Ressalta, ainda, o interesse específico do corretor no estabelecimento da associação: embora assuma riscos próprios de um empresário, recebe uma parcela dos lucros da intermediação, auferindo honorários que superam, substancialmente, aqueles que seriam recebidos sob outra estrutura contratual, como a prestação de serviços ou a relação de emprego.

5.10. Alega ser plenamente possível que a impugnante dê orientações, compartilhe *know-how*, e ofereça certa estrutura de trabalho aos Corretores Independentes, com o objetivo de coordenar (não controlar) a atividade destes com a sua própria. Semelhante coordenação, advirta-se, é muito comum numa sociedade (que também possui causa associativa): um sócio pode oferecer informações e ferramentas de trabalho a outro sócio, sem que com isto um se tome prestador de serviços contratado pelo outro. O que subjaz à base da coordenação é o fato de que as contribuições feitas pelos envolvidos sempre são direcionadas à persecução de objetivos que lhes são comuns.

5.11. No caso concreto, ainda que apenas no sentido econômico, afirma que o comprador de imóveis remunera o Corretor Independente em razão do atendimento prestado. Por sua vez, o Corretor Independente, em contra-prestação ao acesso à autorização de corretagem dada pela incorporadora/vendedora e a determinada infraestrutura para a captação de clientela (telefone, cartões de visita, etc), "remunera" a imobiliária.

5.12. Afirma inexistir o pagamento de remunerações entre impugnante e os Corretores Independentes, pois há mero rateio (como prevê o art. 728 do Código Civil) de valores pagos diretamente pelos beneficiários da intermediação levada a efeito. Sobre a questão, percebe-se que a Autoridade Fiscal não afirma nem comprova, em momento algum, a realização de pagamentos pela impugnante.

5.13. Entende descabida a afirmação da suposta falta de livre convencimento, por parte dos compradores de imóveis, quanto a estarem contratando os Corretores Independentes como corretores de seus interesses. Todos os compradores receberam os recibos de pagamento autônomo emitidos pelos Corretores Independentes, e contra os fatos atestados em tal documento não se insurgiram. O recibo de pagamento autônomo formaliza não apenas o pagamento, como a própria relação de corretagem estabelecida entre o cliente e Corretor Independente.

5.13.1. Ainda que assim não fosse, nada impede que o contrato de corretagem seja celebrado verbalmente entre as partes, ou, ainda, que a sua existência seja deduzida a partir do comportamento concludente dos envolvidos. Ressalta que o próprio Auditor admitiu a possibilidade do contrato de corretagem ser celebrado tacitamente.

5.14. Tampouco se sustenta a acusação de simulação. Há contradição no raciocínio da autoridade fiscal: embora afirme que o negócio simulado teria o objetivo de aparentar a realização de pagamentos por parte dos compradores de imóveis, com vistas a encobrir o negócio dissimulado pelo qual seria a impugnante a efetiva pagadora das citadas remunerações, a própria Autoridade defende ter ocorrido uma ilegal transferência do ônus de pagar a corretagem, transferência esta real e efetiva. Porém, se há transferência do ônus de pagar a corretagem, não se pode dizer que os pagamentos realizados pelos compradores são meramente aparentes. Ou bem a suposta transferência de ônus é apenas aparente - e, neste caso, nada caberia dizer sobre a sua legalidade ou ilegalidade, pois ela sequer existiria - ou, então, ela é real e efetiva e não haveria como se negar que, concretamente, os pagamentos aos Corretores Independentes foram realizados pelos compradores.

5.14.1. Ressalta que a acusação de simulação somente faria sentido se a Autoridade Fiscal tivesse afirmado e demonstrado o conluio entre a impugnante e o comprador, não sendo aplicável a mera presunção de que todos os compradores de imóveis teriam ajustado acordos simulatórios com a impugnante e os Corretores de Independentes.

5.15. Sustenta que o tema da responsabilidade pelo pagamento da corretagem é objeto de discussão no âmbito do direito do consumidor, em que tem prevalecido o entendimento de que não existe empecilho à contratação da corretagem pelo comprador, com o consequente pagamento, por este, da remuneração devida aos intermediadores. Colaciona julgado.

5.15.1. Portanto, não seria verdadeira a afirmação do Relatório Fiscal de que haveria inequívoca ilegalidade no modelo contratual adotado comumente no âmbito da corretagem de imóveis. Ainda, a ilegalidade da prática comercial em comento, mesmo se confirmada, não teria o condão de ocasionar a requalificação dos fatos, de modo a ficarem configurados, em última instância, os suportes fáticos referidos na legislação tributária.

5.15.2. Acrescenta que a Autoridade Fiscal não nega que os compradores efetuaram os pagamentos devidos aos Corretores Independentes, limitando-se a afirmar que estes pagamentos foram ilegais, abusivos, lesivos etc, como se tivesse legitimidade para pleitear eventuais direitos alheios, em matéria de direito do consumidor. Ainda que admitida, esta discussão somente pode repercutir no âmbito da responsabilidade civil, nada importando ao direito tributário.

5.15.3. Insiste em ser falsa a ilação segundo a qual, da eventual ilegalidade da assunção da obrigação de corretagem pelo comprador, deriva a caracterização do fato do pagamento da corretagem pela imobiliária.

5.16. Argumenta que, ao cogitar da transferência da sujeição passiva, a Autoridade Fiscal desenvolve uma narrativa que contraria a lógica formal. O art. 123 do CTN exclui, como regra geral, a possibilidade de transferir-se a sujeição passiva. A afirmação de que houve transferência de sujeição passiva, portanto, contrasta com a ineficácia que o CTN normalmente atribui às convenções que tenham este escopo.

5.17. Em que pese não ter a Autoridade Fiscal logrado êxito em comprovar a efetiva realização de pagamentos pela impugnante, em benefício dos Corretores Independentes, aquela pretende comprovar a inexistência do fato tributável discutido por meio da apresentação de cópias de recibos de pagamentos autônomos que foram emitidos por compradores em favor de Corretores Independentes, documentos estes obtidos com muito custo pela impugnante, haja vista não manter a guarda de documentos relativos à atividade de terceiros.

5.18. Aduz que a controvérsia já foi objeto de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que negou ter havido qualquer pagamento de corretagem pela impugnante em benefício dos Corretores Independentes, assim como negou que o modelo de negócios correntemente adotado pelos integrantes do mercado de corretagem imobiliária fundar-se-ia sobre um planejamento tributário abusivo. Isto porque ao não realizar os pagamentos aos Corretores Independentes, a imobiliária perde a possibilidade de realizar deduções, para fins de apuração do imposto de renda.

5.19. Pelas mesmas razões já abordadas, entende necessário ser canceladas as exigências de penalidades decorrentes do suposto descumprimento de obrigações acessórias.

5.20. Quanto aos elementos probatórios colhidos pela autoridade fiscal mediante circularização, sustenta tratarem-se de provas ilícitas, uma vez que a sua produção não foi submetida ao contraditório.

5.20.1. Ainda que assim não fosse, e o auto de infração pudesse ser fundamentado nas declarações unilaterais colhidos pela autoridade fiscal, há diversas declarações que comprovam, ao contrário do que se pretendia, a narrativa dos fatos e a interpretação jurídica da impugnante. Embora tenha recebido dos Corretores Independentes e das incorporadoras submetidos à circularização importantes esclarecimentos contrários à sua tese, a autoridade fiscal os ignorou.

5.20.2. Afirma que o consumidor, na maioria das vezes, não tem condições de realizar uma análise técnico-jurídica do negócio de que participa. Há de se diferenciar a aparência que o empresário quer conferir ao seu negócio, única conhecida pelo consumidor, da essência jurídica que ele possui e que deve ser buscada pelo Fisco. Entende que a Autoridade Fiscal não se limitou a coletar fatos puros quando indagou da existência de "trabalho", ou "serviço", ou "vinculação" aos compradores. Trata-se de emissão de opinião sobre a roupagem jurídica de que se revestem os fatos puros.

5.20.3. Entende que a Autoridade Fiscal ignorou esclarecimentos prestados pelos Corretores Independentes, bem como cláusulas integrantes dos contratos firmados entre estes e a autuada, os quais deixam bastante claro o objeto da parceria e a inexistência de prestação ou tomada de serviços. De forma análoga, deixou de considerar os esclarecimentos prestados por algumas incorporadoras e contratos de corretagem disponibilizados por outras.

5.21. Refuta o procedimento adotado pelo Auditor-Fiscal definir a base de cálculo do Auto de Infração com base no procedimento de arbitramento sem observar as diretrizes procedimentais estabelecidas pela legislação de regência. No caso de falta de informações sobre fatos tributáveis, a Autoridade Fiscal pode, observadas as condições legais específicas, valer de procedimento de arbitramento, mas nada a autoriza da descumprir o teto da salário de contribuição.

5.21.1. Apresenta método alternativo para a aferição do número de segurados (Corretores Independentes) e da base de cálculo individual, baseado no número de operações intermediadas pela impugnante. No entanto, sustentando que a adoção do método sugerido seria impossível, vez que a revisão de lançamento não pode alterar o critério jurídico do lançamento, por força do artigo 146 do CTN, e não pode versar sobre fatos que já poderiam ser conhecidos pela autoridade fiscal, *ex vi* do artigo 149 do CTN, não resta outra alternativa que não o cancelamento integral do lançamento afeito à cota do segurado.

5.22. Remetendo a aplicação da aferição do Salário de Contribuição de contribuinte individual ao disposto no art. 201, § 3º, do Decreto nº 3.048/99[3], sustenta ser ônus do Auditor-Fiscal a identificação dos beneficiários das remunerações discutidas para que restassem cumpridas as exigências mínimas necessárias para a apuração de base de cálculo legalmente válida. Ao contrário, a Autoridade Fiscal optou por se utilizar da criatividade e adotar um procedimento de arbitramento sem qualquer base legal, motivo pelo qual o lançamento deverá ser cancelado.

5.23. Entende relevante o fato do Auditor-Fiscal ter adotado a Tabela de Honorários do CRECI para definir, a partir do percentual previsto de 50% para o rateio da comissão entre imobiliária e Corretores Independentes, o valor que teria sido pago a estes. Considerando que o CRECI, seguindo o entendimento decorrente

da legislação especial e dos usos e costumes da prática da corretagem imobiliária, entende que este rateio não diz respeito a pagamento de remuneração, a Autoridade Fiscal teria realizado uma aferição indireta a partir de um documento que nega toda a sua tese.

5.24. A par da ilegalidade do arbitramento, é de se levar em conta que a alíquota aplicável, no caso da contribuição do segurado, é a de 11%, não a de 20%,como propôs a autoridade fiscal. Discorda da interpretação do Auditor-Fiscal ao § 4º do art. 30 da Lei nº 8.212/91 que acarretou na inaplicabilidade da dedução de 45% da contribuição devida pela impugnante, limitada a 9% do salário-de-contribuição, vez que não teriam sido as contribuições declaradas.

5.25. Subsidiariamente, pleiteia seja reconhecido o descabimento do agravamento da multa de ofício com base na acusação de suposto evidente intuito de fraude por parte da Impugnante.

5.25.1. A adoção de procedimento fiscal indevido, caso praticado de boa-fé e devidamente embasado em práticas e costumes socialmente consolidados, consiste no chamado "erro de proibição", situação bem diferente daquela em que o sujeito passivo está ciente da sua obrigação com o fisco, entretanto, age de forma consciente com o objetivo de não recolher tributo que entende ser devido.

5.25.2. O modelo de negócio adotado pela impugnante está embasado em procedimento em uso e consolidado há décadas no ambiente do mercado imobiliário, adotado sistematicamente pelas imobiliárias e pelos Corretores Independentes, e contra o qual apenas muito recentemente se insurgiu a RFB.

5.25.3. É absurda, portanto, a suposição de que a fiscalizada teria adotado um procedimento sabidamente incorreto. Em tal contexto, a majoração da multa de ofício fere o bom senso e a correta interpretação do artigo 44 da Lei n° 9.430/96 – além de contrariar toda a jurisprudência do CARF sobre o tema.

5.26. Defende entendimento de que a expressão “crédito” contida no art. 161 do CTN abrange tão somente aqueles créditos tributários que, por sua natureza, possam estar sujeitos a penalidades, ou seja, aqueles decorrente do descumprimento da obrigação tributária. Assim, estaria excluído deste conceito o crédito tributário decorrente da obrigação penal tributária, devendo-se concluir no sentido da impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

5.27. Por fim, a impugnante (i) requer seja o Auto de Infração julgado integralmente improcedente; (ii) protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito; (iii) solicita que todas as intimações e comunicações referentes ao presente processo administrativo sejam remetidas ao endereço da impugnante, constante do cadastro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), bem como para o escritório de seus advogados infra-assinados.

IMPUGNAÇÃO DOS SÓCIOS DA AUTUADA PESSOAS FÍSICAS – RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

6. Os sócios pessoas físicas da autuada, Wildemir Antonio Demartini e Marco Antonio Moura Demartini, responsabilizados solidariamente pelas autuações em exame, protocolizaram tempestivamente Impugnações (fls. 1837/1856 e 1988/2007, respectivamente) nas quais apresentaram as seguintes alegações, resumidamente:

6.1. Após breve relato dos fatos, apontam que o Termo de Sujeição Passiva Solidária tem como fundamento legal o artigo 124, inciso I, bem como o artigo 135, III, ambos do CTN, imputando aos impugnantes o dever de solver o crédito tributário principal, acrescido de juros, e a multa de ofício qualificada.

6.2. Aduzem que a expressão "interesse comum" contida na norma deve ser interpretada de forma técnica. Nesse sentido, o "interesse comum" sempre será o interesse jurídico compartilhado por dois ou mais sujeitos, partícipes de uma mesma relação jurídica, de modo que estes possuam, com relação à coisa ou atividade que constitui fato gerador, direitos e deveres iguais.

6.2.1. A existência de meros interesses econômicos, conforme apontado no Relatório Fiscal, não autoriza a instauração da solidariedade, sob pena de se ampliar indevidamente a possibilidade de atribuição de responsabilidade a pessoas alheias ao fato gerador tributário.

6.2.2. Entendem que a Autoridade Fiscal não comprovou que os impugnantes e a LPS Brasília teriam agido, conjuntamente, nas relações jurídicas de que teriam resultado os supostos fatos geradores tributários, sendo a qualidade de sócio insuficiente para ensejar a responsabilidade solidária. Isto porque, no fundo, o Relatório Fiscal indica como interesse comum a expectativa de que a LPS Brasília auferisse receitas mediante a prática de suposto ilícito tributário. Este argumento, porém, confunde o interesse comum a que faz referência o art. 124, inciso I, do CTN, com o interesse meramente econômico que todo sócio nutre com relação à sociedade investida. Essa tese, caso aceita, implicaria em tratar todo sócio como solidariamente obrigado pelos débitos das sociedades das quais participassem.

6.3. Relembram que solidariedade não se presume e citam decisão do CARF que considera a confusão patrimonial como requisito para caracterizar o interesse comum. Acrescentam que não restou demonstrado qualquer indício de confusão patrimonial entre os impugnantes e a LPS Brasília, o que afasta cabalmente a aplicabilidade do artigo 124, inciso I, do CTN.

6.4. Refutam a caracterização da solidariedade como sanção, vez que se trata de uma situação objetiva, derivada da indivisibilidade da obrigação tributária. Um mesmo fato impõe, a dois ou mais sujeitos, ao mesmo tempo, a condição de contribuinte, não havendo extensão desta condição por força de qualquer fato que extrapole o fato gerador, como ocorreria, por exemplo, com a vinculação do interesse comum a uma noção genérica de conluio.

6.5. Apontam suposta inconsistência no Relatório Fiscal ao chamar os impugnantes a responder pelo crédito tributário, simultaneamente, de forma solidária e como responsável pessoal. Consideram que a responsabilidade pessoal do agente exclui a responsabilidade solidária porque, antes disso, exclui a responsabilidade da própria pessoa jurídica autuada. Nesses termos, impõe-se o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva Solidária uma vez que o artigo 135, inciso III, do CTN, é incompatível com a responsabilidade da própria LPS Brasília (autuada).

6.6. Alegam que o Relatório Fiscal não comprovou que os impugnantes teriam agido de forma ilegal, ou com excesso de poderes, ou de forma contrária ao contrato social da LPS Brasília. Requer-se, dizendo mais claramente, prova de dolo específico do sócio, manifestado por deliberação ou outro ato de sua incumbência, que sabidamente contraria a lei e objetiva a obtenção de vantagem tributária indevida.

6.6.1. Afirmam que a Autoridade Fiscal pretende arrolar os impugnantes entre os responsáveis pelo crédito tributário lançado sem fazer qualquer prova de que teriam incorrido nas hipóteses ensejadoras da responsabilidade pessoal, previstas no art. 135 do CTN.

6.6.2. A inexistência dos requisitos autorizadores da aplicação do artigo 124, inciso I, bem como do art. 135, inciso III, ambos do CTN, fazem imperioso o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

6.7. Ainda que não se entenda pelo cancelamento dos referidos Termos pelas razões anteriores, sustentam cediço que os impugnantes não podem figurar como devedores solidários da multa de ofício aplicada, uma vez que o art. 124 do CTN é claro quanto a alcançar somente a obrigação tributária principal, excluída, pois, a multa.

6.7.1. Também não se sustenta a responsabilidade dos impugnantes pela multa caso seja adotado como fundamento o art. 135, inciso III, do CTN, pois somente responde pela penalidade o agente infrator, sendo indispensável a comprovação de que este agiu com dolo específico, conforme dispõe o art. 137, também do CTN, o que não se verifica no presente caso.

6.8. Por fim, requerem (i) sejam os Termos de Sujeição Passiva julgados integralmente improcedentes; (ii) a produção de todas as provas admitidas em direito; (iii) que todas as intimações e comunicações referentes ao presente processo administrativo sejam remetidas aos endereços dos impugnantes, constantes do cadastro da RFB, bem como para o escritório de seus advogados infra-assinados.

IMPUGNAÇÃO DA SÓCIA DA AUTUADA PESSOA JURÍDICA – RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA

7. A sócia pessoa jurídica da autuada, LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A, responsabilizada solidariamente pelas autuações em exame, protocolizou tempestivamente Impugnação (fls. 1866/1885) na qual apresentou as seguintes alegações, resumidamente:

7.1. Após breve relato dos fatos, aponta que o Termo de Sujeição Passiva Solidária tem como fundamento legal o artigo 124, inciso I, do CTN, bem como o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, imputando à impugnante o dever de solver o crédito tributário principal, acrescido de juros, e a multa de ofício qualificada.

7.2. Aduz que a expressão "interesse comum" contida na norma deve ser interpretada de forma técnica. Nesse sentido, o "interesse comum" sempre será o interesse jurídico compartilhado por dois ou mais sujeitos, partícipes de uma mesma relação jurídica, de modo que estes possuam, com relação à coisa ou atividade que constitui fato gerador, direitos e deveres iguais.

7.2.1. A existência de meros interesses econômicos, conforme apontado no Relatório Fiscal, não autoriza a instauração da solidariedade, sob pena de se ampliar indevidamente a possibilidade de atribuição de responsabilidade a pessoas alheias ao fato gerador tributário.

7.2.2. Entende que a Autoridade Fiscal não comprovou que a impugnante e a LPS Brasília teriam agido, conjuntamente, nas relações jurídicas de que teriam resultado os supostos fatos geradores tributários, sendo a qualidade de sócio insuficiente para ensejar a responsabilidade solidária. Isto porque, no fundo, o Relatório Fiscal indica como interesse comum a expectativa de que a LPS Brasília auferisse receitas mediante a prática de suposto ilícito tributário. Este argumento, porém, confunde o interesse comum a que faz referência o art. 124, inciso I, do CTN, com o interesse meramente econômico que todo sócio nutre com relação à sociedade investida. Essa tese, caso aceita, implicaria em tratar todo sócio como solidariamente obrigado pelos débitos das sociedades das quais participassem.

7.3. Relembra que solidariedade não se presume e cita decisão do CARF que considera a confusão patrimonial como requisito para caracterizar o interesse

comum. Acrescentam que não restou demonstrado qualquer indício de confusão patrimonial entre a impugnante e a LPS Brasília, o que afasta cabalmente a aplicabilidade do artigo 124, inciso I, do CTN.

7.4. Refuta a caracterização da solidariedade como sanção, vez que se trata de uma situação objetiva, derivada da indivisibilidade da obrigação tributária. Um mesmo fato impõe, a dois ou mais sujeitos, ao mesmo tempo, a condição de contribuinte, não havendo extensão desta condição por força de qualquer fato que extrapole o fato gerador, como ocorreria, por exemplo, com a vinculação do interesse comum a uma noção genérica de conluio.

7.5. Defende não estarem presentes as condições que autorizem a aplicação do art. 30, inciso IX, da Lei n° 8.212/1991, pois a obrigação solidária com fundamento neste dispositivo exige que haja verdadeira unicidade do poder decisório e administrativo entre as sociedade de um dito grupo econômico e que o grau da centralização decisória alcance as decisões sobre a realização ou não-realização dos atos e negócios que correspondam aos fatos geradores, bem como que alcance a decisão acerca do cumprimento das obrigações tributárias. Dentro dessa moldura deve ser feita a análise dos elementos que darão azo à solidariedade, não sendo lícita a interpretação meramente literal de que em havendo grupo econômico, de direito ou de fato, automaticamente responderão solidariamente todas as pessoas integrantes desse grupo

7.5.1. O artigo 30, inciso IX, da Lei n° 8.212/1991, atribui obrigação solidária aqueles que possuem competência decisória concreta e determinante sobre os atos que correspondem ao fato gerador, bem como ao cumprimento das obrigações tributárias, e não em função do simples pertencimento ao grupo econômico.

7.5.2. Argumenta que a fiscalização não logrou êxito em comprovar que a impugnante exerce sobre a LPS Brasília poder decisório capaz de determinar a prática dos atos que teriam constituído o suposto crédito tributário lançado, tampouco que teria tido ingerência sobre o cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias que a fiscalização pretende imputar à LPS Brasília. Não restou demonstrada, portanto, a caracterização de situação que autorize a obrigação solidária com fundamento no artigo 30, inciso IX, da Lei n° 8.212/1991.

7.6. Ainda que não se entenda pelo cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária pelas razões anteriores, sustenta cediço que a impugnante não pode figurar como devedora solidária da multa de ofício aplicada, uma vez que o art. 124 do CTN é claro quanto a alcançar somente a obrigação tributária principal, excluída, pois, a multa.

7.6.1. Também não se sustenta a responsabilidade da impugnante pela multa caso seja adotado como fundamento o art. 135, inciso III, do CTN, pois somente responde pela penalidade o agente infrator, sendo indispensável a comprovação de que este agiu com dolo específico, conforme dispõe o art. 137, também do CTN, o que não se verifica no presente caso.

7.7. Por fim, requer (i) seja o Termo de Sujeição Passiva julgado integralmente improcedente; (ii) a produção de todas as provas admitidas em direito; (iii) que todas as intimações e comunicações referentes ao presente processo administrativo sejam remetidas ao endereço da impugnante, constante do cadastro da RFB, bem como para o escritório de seus advogados infra-assinados.

IMPUGNAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS INCORPORADORES/VENDEDORES

(...)

A exigência foi parcialmente mantida no julgamento de primeira instância (fls. 2450/2514), havendo sido excluída do pólo passivo os responsáveis solidários Banco Opportunity de Investimentos S/A e a BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A., fato que motivou recurso de ofício forte no art. 34 do Decreto nº 70.235/72 c/c o art. 1º da Portaria MF nº 03/08.

A autuada interpôs recurso voluntário em 3/5/2016 (fls. 2545/2616), e os responsáveis solidários LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A., Marco Antônio Moura Demartini e Wildemir Antônio Demartini interpuseram seus recursos voluntários - respectivamente às fls. 2811/2837, 2735/2761, e 2881/2951. Nesses documentos, foram reprisadas, em linhas gerais, as aduções das peças impugnatórias mais acima minuciadas, bem como contestados certos pontos da argumentação da DRJ/SPO. Ademais, foram juntados parecer de jurista renomado, e dois Laudos Técnicos elaborados por empresas de consultoria e auditoria.

Em 7/6/2017 apresentou a autuada petição (fls. 3048/3052) juntando documentos novos ao processo, e demandando a aplicação do decidido no RE *[sic]* 1.599.51/SP à controvérsia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

Do recurso de ofício

Compulsando os autos, verifica-se que o recurso de ofício foi interposto visto que a decisão recorrida exonerou os responsáveis solidários Banco Opportunity de Investimentos S/A e BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A.Lyon Investimentos Imobiliários Ltda. (contribuição mais multa) em valor superior a R$ 1.000.000,00, limite então estabelecido pelo art. 1º da Portaria MF nº 03/08, com amparo no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72.

Sem embargo, tal limite foi majorado pela Portaria MF nº 63, de 10/2/2017, que revogou a Portaria MF nº 03/08:

> *Art. 1º - O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

Tratando-se de norma de ínsito caráter processual, deve ser ela aplicada de imediato aos julgamentos em curso, nos termos da Súmula nº 103 do CARF:

> *Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

Os autos de infração DEBCAD nº 51.040.957-1 e nº 51.065.279-4 veiculavam, como somatório de tributo e multa, respectivamente, R$ 1.974.186,11 e R$ 1.085.802,38, ver fl. 2. O total contribuição mais multa veiculado no processo atinge então a cifra de R$ 3.059.988,49.

Constata-se, portanto, que a exoneração promovida pela vergastada foi em montante superior ao valor de alçada fixado pela Portaria MF nº 63/17, devendo ser conhecido o recurso de ofício.

De pronto, assinale-se que, não discordando este relator dos fundamentos da decisão de piso quanto ao tema, passo a reproduzi-los, adotando-os como razões de decidir (fls. 2503/2504):

> 20.2. Conforme anteriormente tratado, a Autoridade Fiscal verificou, com base nos elementos probatórios colhidos, que a relação jurídica estabelecida entre a empresa LPS Brasília e os corretores autônomos revestia as características de uma prestação de serviços destes para com aquela. Consequentemente, as remunerações (comissões/prêmios) reputadas como pagas/devidas pela LPS Brasília aos corretores constituíram fatos geradores das contribuições previdenciárias, tendo como sujeito passivo (contribuinte, no caso das contribuições patronais, e responsável legal, no caso das contribuições dos segurados) a própria contratante desses serviços.
>
> 20.2.1. Nesse sentido, embora a anuência das partes envolvidas no contrato de compra e venda de imóveis (compradores e incorporadora/vendedora) ao repassar aos compradores a responsabilidade pelo pagamento da comissão aos corretores autônomos, tenha contribuído para que a LPS Brasília pudesse ocultar a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, não se verifica o interesse comum entre as administradoras do Fundo Opportunity e a LPS Brasília na situação que constitui o fato gerador das contribuições lançadas.
>
> 20.3. Vale lembrar a lição de Rubens Gomes de Sousa sobre o que se considera interesse comum para os fins pretendidos pelo art. 124, inciso I, do CTN:
>
> > *São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação.*
>
> 20.4. Conforme se extrai do contrato firmado entre a autuada e o Banco Opportunity de Investimentos S/A, existe expressa anuência da contratante para que a contratada LPS Brasília, responsável pela intermediação imobiliária dos imóveis do Fundo Opportunity, pudesse repassar o pagamento de parte das comissões que lhe seriam devidas aos compradores dos imóveis.
>
> 20.5. O repasse do pagamento das comissões aos compradores, embora possa ser caracterizado como um ilícito na esfera do Direito do Consumidor, não implica diretamente na ocultação dos fatos geradores em análise. Isto porque, de acordo com as evidências apresentadas pela Autoridade Fiscal, tanto compradores (segundo depoimentos e documentos relacionados à compra e venda) quanto vendedores (segundo esclarecimentos e contrato de prestação de serviços com a LPS Brasília)

entendem que a intermediação imobiliária é realizada unicamente pela empresa LPS Brasília, sendo os corretores autônomos seus prepostos.

20.6. Ainda, nota-se que existe cláusula prevendo que a recusa do comprador em aceitar o repasse dos custos da corretagem (comissões e prêmios) não impediria a realização do negócio jurídico da compra e venda, nem tampouco alteraria o valor da corretagem advinda desta negociação que seria ao final repassada inteiramente à imobiliária. Com isso, conclui-se que, independentemente da forma como se operaria a compra e venda (com ou sem repasse de parte da corretagem aos compradores), o valor total da corretagem devida em razão da conclusão deste negócio não se alteraria. Em decorrência, não se vislumbra qualquer proveito econômico da contratante dos serviços da LPS Brasília com os procedimentos ilícitos praticados por esta na tentativa de ocultar os fatos geradores e, consequentemente, deixar de recolher as contribuições decorrentes.

20.7. Assim, o conjunto probatório apresentado não permite concluir que as administradoras do Fundo Opportunity tivessem interesse comum (jurídico ou econômico) na situação que constitui o fato gerador das contribuições lançadas contra a autuada, motivo pelo qual as responsáveis solidárias Banco Opportunity de Investimento S/A e BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A devem ser excluídas do pólo passivo, com o consequente cancelamento dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

20.8. Em decorrência do deferimento do pleito das ora impugnantes pelos motivos anteriores, deixa-se de apreciar as demais alegações produzidas em sua peça de defesa. Ressalta-se que as alegações de mérito atinentes à improcedência dos créditos tributários lançados restaram afastadas em razão das análises anteriormente realizadas neste Voto.

Nesses termos, nego provimento ao recurso de ofício.

Dos recursos voluntários

Os recursos voluntários apresentados são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço, cabendo ressalvar, contudo, não ser possível admitir a apreciação do documento intitulado "Laudo Técnico - Pesquisas respondidas pelo público de estandes", elaborado por empresa de consultoria, e "Laudo de Avaliação da LPS Brasília - Auditores Independentes", ambos presentes nessas peças recursais.

Trata-se de material de nítido cunho probatório, restando precluso o momento processual para sua apresentação, ante o disposto no art. 16, inciso III e §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72. Evidentemente, caso se configurassem em documentos que por si só, apontassem de maneira segura e inquestionável a justa solução da lide posta, poderiam ser, em tese, superadas tais vedações, face a outros princípios que regem o contencioso tributário; não se trata em absoluto, porém, de tal caso.

Já no que concerne ao parecer jurídico juntado pelos recorrentes, veiculando tal texto tese jurídica de caráter eminentemente opinativo, não há vedação a seu conhecimento, para fins de, eventualmente, fornecer subsídios à formação de convencimento do julgador.

Também os documentos juntados em petição posterior ao ingresso do recurso voluntário, pelas mesmas razões mais acima vertidas, não merecem acolhimento. E, quanto à alusão ao recurso repetitivo mencionado nessa mesma petição, será tal decisão oportunamente abordada, até mesmo face aos cogentes regramentos do art. 62 do Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF - Portaria MF nº 343/15).

Sublinhe-se, em decorrência do explanado, que as alegações recursais pautadas em sua essência nos referidos documentos inadmitidos serão, consequentemente, não apreciadas.

Ainda a título preliminar, deve ser anotado que não merece guarida o pleito genérico voltado ao protesto por produção de todas as provas admitidas em direito, formulado nos recursos, por estar sendo formulado sem qualquer fundamentação consistente e em etapa descabida do rito processual, não observando o disposto no supracitado art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/1972. Nesse rumo, também é demandada a ciência pessoal do patrono dos recorrentes, todavia os incisos I a III do art. 23 do Decreto nº 70.235/72 estabelecem que as intimações no decorrer do contencioso administrativo-tributário federal serão destinadas ao sujeito passivo, não a seu advogado, inexistindo tampouco permissivo para tanto no RICARF.

Do recurso voluntário da autuada

As alegações da recorrente principiam por buscar diferenciar a corretagem da prestação de serviços, com foco no art. 722 do Código Civil, e salientar que os corretores independentes não são seus prepostos, sendo associativa a relação instituída entre eles e a imobiliária.

Pois bem, reza o art. 11 da Lei nº 8.212/91 que a seguridade social é financiada, dentre outras fontes, por contribuições sociais das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, bem como dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-contribuição. Já no inciso V do art. 12 é assinalado ser segurado obrigatório, como contribuinte individual:

> *(...)*
>
> *g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;*
>
> *h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;*

Note-se que a legislação previdenciária não alude à necessidade de existência de um contrato de prestação de serviços formalizado e restrito aos termos do art. 593 a 609 do Código Civil como pressuposto para a incidência das contribuições.

Ao contrário, os princípios constitucionais da solidariedade e da equidade na participação do custeio atraem, inafastavelmente, a conclusão de que a prestação de serviços referenciada na norma previdenciária não se limita àquele estrito conceito tipificado no diploma civilista, mas tem seu alcance amplificado tal como acontece nas relações de consumo, vide o art. 3ª, § 2º do Código de Defesa do Consumidor*: § 2° Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.*

Então, ainda que o art. 722 do Código Civil tenha distinguido o conceito de corretagem da simples prestação de serviços, objetivando denotar as especificidades desses contratos, para fins previdenciários deve ser observado o sentido largo da expressão 'prestação

de serviços'. Veja-se que o exercício da profissão de corretor de imóveis tem sua regulamentação específica na Lei nº 6.530/78, que prescreve no *caput* do seu art. 3º:

> *Art 3º Compete ao Corretor de Imóveis exercer a intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, podendo, ainda, opinar quanto à comercialização imobiliária.*
>
> *(...)*

Inegável que a atividade do corretor de imóveis se exprime, em sua própria definição, na realização de uma prestação de serviços, qual seja, exercer a intermediação de operações imobiliárias, a aproximação das partes envolvidas na compra e venda de imóveis.

E a qualidade de ser um contrato do tipo aleatório, no qual a remuneração percebida está vinculada a obtenção de um resultado útil, não desfigura o caráter de contraprestação de serviços da comissão paga pelo contratante/tomador ao corretor de imóveis.

Ou seja, a despeito das peculiaridades da corretagem, para fins previdenciários ela se constitui sim, em prestação de serviços, devendo ser destacado que a interpretação das leis ordinárias deve ser sempre realizada sob o lume dos princípios constitucionais, com ênfase, no caso, nos já mencionados princípios da solidariedade e da equidade na participação do custeio (*ex-vi* dos arts. 3º, 194 e 195 da CF).

Sob esse prisma, e analisando a atividade de corretagem - no caso, de seguros - o Ministro Herman Benjamim, como relator do voto condutor do REsp nº 519.260/RJ, em 9/4/2008 ([1]o qual deu origem à Súmula 458 do STJ), assim explicou:

> De outro lado, e como de conhecimento geral, toda e qualquer interpretação do direito infraconstitucional deve ser realizada à luz da Constituição da República. Não é por outra razão que a Seguridade Social é informada, e.g., pelo princípio do financiamento por toda sociedade (ou solidariedade), e pelo princípio da equidade na forma de participação no custeio, que traduzem sua feição transindividual. Vale dizer, as pessoas jurídicas podem ser chamadas ao custeio da seguridade social "independentemente de terem ou não relação direta com os segurados ou de serem ou não destinatárias de benefícios" (Leandro Paulsen, Contribuições - Custeio da Seguridade Social, 2007, pág. 22).
>
> Assim, isentar de contribuição para a seguridade social os valores recebidos pelos corretores, em razão da intermediação que realizam, desequilibraria o sistema e negaria vigência aos princípios da solidariedade e da equidade na forma de participação no custeio (que, em última análise, configura desdobramento do princípio da isonomia), pois se criaria uma única categoria de profissionais cuja remuneração estaria isenta da incidência de contribuição previdenciária e excluída do financiamento da Seguridade Social.

Noutro giro, tem-se que a contribuinte alega que não realiza pagamentos ou assume qualquer obrigação perante os corretores independentes, sendo a relação de corretagem estabelecida entre esses e os compradores dos imóveis. Seus clientes são, assevera, as empresas incorporadoras, não ditos compradores, conforme laudo de avaliação de composição patrimonial.

Afirma, nesse passo, que o pagamento aos corretores é realizado pelos clientes adquirentes, como atestado pelos recibos colacionados. Também refere que parecerista

[1] Súmula 458 do STJ: A contribuição previdenciária incide sobre a comissão paga ao corretor de seguros. (DJe 8/9/2010)

contratado aduz que a maior parte das vendas não resulta do estande de vendas, mas sim de contrato prévio entre corretor e comprador, que integraria carteira de clientes daquele.

Saliente-se, previamente, que as conclusões do indigitado parecerista, bem como da recorrente, amparam-se em significativa medida em documento não conhecido pelo Colegiado - Laudo Técnico Pesquisas respondidas pelo público de estandes - visto que apresentado em momento extemporâneo do contencioso. E, ainda que fosse conhecido, é de se ressaltar que não teria sido submetido ao crivo do contraditório, o que implicaria em necessária e considerável cautela ante a sua pretensa utilidade para fins probatórios.

Feitas essas necessárias ressalvas, cumpre frisar que não constam elementos nos autos a corroborar a narrativa da autuada.

As diligências realizadas pela fiscalização por amostragem junto aos compradores de imóveis (Anexo III), trazem dados consistentes no sentido de que os corretores identificavam-se sempre como representantes da imobiliária, trajando uniforme e portando crachás e cartões de visita para assim serem identificados. A transação acontecia geralmente em estandes de venda junto ao local da obra visitada pelo interessado.

Contrariamente ao que aventa a peça recursal, na maioria dos casos não há qualquer sinal de que havia contato prévio entre compradores e corretores, antes da visita dos primeiros aos referidos locais. Muito menos existe evidência nos autos de que tais compradores pertenciam a lista de clientes cadastrados junto aos corretores, ou que estes teriam sido por aqueles contratados, formal ou informalmente.

Tais informações se coadunam com os depoimentos colhidos junto aos prestadores de serviço de intermediação imobiliária pessoas físicas (Anexo IV), de modo a permitir desvelar o procedimento usual de vendas, a saber, o cliente em potencial adentrava nos estandes ou plantões de vendas e era atendido pelo corretor autônomo "da vez", consoante escala de revezamento pré-estabelecida, não escolhendo assim quem lhe atenderia.

Como bem pontuado pela decisão de piso, e malgrado o entendimento da recorrente em sentido diverso, os corretores presentes nesses plantões, a despeito de sua pretensa autonomia, se traduziam, aos olhos dos potenciais adquirentes, em vendedores representantes da empresa - face a sua identificação e atuação - apresentando o produto, tabela de preços e condições/detalhes do empreendimento.

Daí, caso pactuado o negócio, era firmada proposta de compra pelo valor total, com pagamento de sinal. Em momento posterior, o comprador assinava o instrumento de promessa de compra e venda propriamente dito, no qual o montante do negócio consta reduzido. Com efeito, o cliente era orientado a emitir diversos cheques no curso da quitação ou da entrada na compra, para a incorporadora, para a imobiliária e outros envolvidos na transação, sendo que um deles era destinado ao corretor que o havia atendido; do valor inicial acertado eram assim descontadas as quantias associadas a esses cheques, pagos a título de comissão.

À evidência, encontrado afinal o imóvel que lhe agradava, o adquirente não se opunha a tal condição de pagamento. Eventual prejuízo em posterior alienação do bem quando de eventual apuração de ganho de capital, dada a corretagem não integrar o valor da aquisição, não prevalecia - na realidade, provavelmente sequer era cogitado - frente à satisfação auferida com a aquisição.

Os cheques atinentes à negociação eram recolhidos à imobiliária, e, passado certo prazo, relativo ao prazo legal de desistência do negócio, o cheque referente ao corretor lhe era entregue.

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

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

> Modernamente, a forma de atuação do corretor de imóveis tem sofrido modificações nos casos de venda de imóveis na planta, não ficando ele mais sediado em uma empresa de corretagem, mas, contratado pela incorporadora, em estandes situados no próprio local da construção do edifício de apartamentos.
>
> O cenário fático descrito nos processos afetados é uniforme no sentido de que o consumidor interessado se dirige a um estande de vendas com o objetivo de comprar uma unidade autônoma de um empreendimento imobiliário.
>
> No estande, o consumidor é atendido por um corretor previamente contratado pela incorporadora.
>
> Alcançado êxito na intermediação, a incorporadora, ao celebrar o contrato de promessa de compra e venda, transfere para o promitente-comprador a obrigação de pagar a comissão de corretagem diretamente ao corretor, seja mediante cláusula expressa no instrumento contratual, seja por pactuação verbal ou mediante a celebração de um contrato autônomo entre o consumidor e o corretor.
>
> (...)
>
> Esse quadro fático sintetiza a prática usual do mercado brasileiro da utilização da corretagem em benefício do vendedor, pois toda a atividade desenvolvida, desde a divulgação até a contratação, tem por objetivo angariar clientes para a incorporadora (promitente-vendedora).

Cabe chamar a atenção, contudo, que nesse julgamento, realizado em 24/8/2016, restou assentada a seguinte tese (Tema nº 938) em sede de recurso repetitivo (art. 1.040 do CPC):

> 1.1. Validade da cláusula contratual que transfere ao promitente-comprador a obrigação de pagar a comissão de corretagem nos contratos de compra e venda de unidade imobiliária, desde que previamente informado o preço total da aquisição da unidade autônoma, com o destaque do valor da comissão de corretagem.

Considerando os termos do art. 62 do RICARF, não subsistem as alegações da fiscalização, bem como da tese vencedora no julgamento de primeiro grau, de que seria ilegal e abusiva a transferência da obrigação de pagar a comissão de corretagem, do vendedor (incorporadora/imobiliária) ao comprador, mediante cláusula contratual, visto que superadas por essa decisão do STJ, a qual afastou, inclusive, as arguições de que estaria a ocorrer venda casada.

Por outra via, mister frisar que tal percepção não afeta a responsabilidade tributária do tomador dos serviços de corretagem, posto que o art. 123 do CTN dispõe que *Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*.

Então, ainda que o pagamento dos serviços tenha sido realizado por terceiro que não o contratante dessa prestação, tal feito não influi na incidência das contribuições previdenciárias, não sendo relevante a origem do fluxo financeiro - note-se que pode ser quitado certo salário ou prestação de serviços com cheques de terceiros, sem alterar a relação jurídica tributária.

Importa lembrar que a recorrente alega, em apertada síntese, que desenvolve contrato de parceria ou associação com corretores autônomos para fins de viabilizar a comercialização de imóveis cuja venda lhe teria sido autorizada pelas incorporadoras. Oportuno reproduzir os termos dos arts. 3º e 5º do Decreto nº 81.871/78, que regulamenta profissão de corretor de imóveis:

> *Art 3º As atribuições constantes do artigo anterior poderão, também, ser exercidas por pessoa jurídica, devidamente inscrita no Conselho Regional de Corretores de Imóveis da Jurisdição.*
>
> *Parágrafo único. 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.*
>
> *(...)*
>
> *Art 5º 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.*

De sua parte, os contratos firmados entre as incorporadoras e a autuada, conforme exemplos juntados aos autos, atribuem com exclusividade à recorrente a intermediação/mediação na venda dos imóveis construídos, sendo que alguns explicitam que tal incumbência de "corretagem imobiliária" se consubstancia em "serviços a serem prestados e desenvolvidos" de modo a ser auferida a devida remuneração pela contratada, a ser rateada entre a esta e os corretores autônomos, que, conforme descrito, restam por ser pagos diretamente pelos adquirentes.

Assim, resta claro que a LPS Consultoria, ainda que dentro de um "pacote" mais amplo que poderia englobar consultoria e promotoria de vendas, pactuava a prestação de serviços de corretagem/mediação com as incorporadoras, lhe sendo devida a comissão pertinente, o que aliás é compatível com o objeto social da empresa: "a atividade de prestação de serviços técnicos de planejamento, organização; compra e venda e administração de imóveis; intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis próprios".

Tal prestação de serviços - pois, como visto, para fins de incidência de contribuições previdenciárias a atividade de corretagem traduz-se em modalidade de prestação

de serviços - era realizada mediante a contratação de corretores, em conformidade com o preceito contido no parágrafo único do art. 3º do Decreto nº 81.871/78, linhas acima transcrito.

A recorrente aduz que esses contratos firmam relação associativa ou de parceria, de comunhão de esforços com vistas a obtenção do resultado final, ou seja, a concretização da venda do imóvel e consequente divisão da comissão obtida, apresentando, inclusive, parecer nesse sentido.

A tese é sedutora, porém o exame dos fatos não sustenta tal entendimento.

Causa espécie a parceria em questão, na qual apenas um dos ditos parceiros estabelece todas as regras e disposições concernentes à atividade objeto da avença, disponibilizando a estrutura física - mesmo que pertencente à incorporadora - logística e de propaganda relacionadas com o negócio. Não há comprovação alguma de que as decisões administrativas e regramentos relativos à associação tenham tido, em algum momento, ingerência ainda que marginal dos corretores ditos autônomos.

Nessa toada, as metas, as escalas de trabalho, os rateios de corretagem, eram aspectos essenciais das atividades desenvolvidas, e sobre os quais apenas uma das cogitadas 'parceiras', a imobiliária, tinha poder de disposição.

Deve ser registrado que alguns depoentes confirmaram não ter relação de prestação de serviços com a autuada, mas sim de parceria comercial, o que por outro lado conflita com depoimentos em sentido diametralmente oposto, no sentido de que o vínculo tinha caráter de relação de emprego.

Tais diferenças parecem residir, em substancial medida, no grau hierárquico da função desempenhada pelo corretor - coordenador, diretor ou mero corretor autônomo individual - dentro da empresa. Ou seja, quanto mais alto o cargo exercido, mais o diligenciado tende a dissociar seu trabalho de uma prestação de serviços, identificando-a como parceria, ou havendo mesmo constituído pessoa jurídica para efetivar tal relação.

Por outra via, na maior parte dos casos os corretores autônomos sem função adicional na imobiliária trazem versão diversa, inclusive asseverando terem firmado contrato de prestação de serviço, sendo que sua via deste não lhe era fornecida pelo empresa, aliás; ainda, há corretor depoente que alude à natureza de sua relação como sendo empregatícia.

Cabe anotar ser natural a necessidade de diretrizes a serem seguidas pelos corretores no atendimento ao público interessado nos imóveis anunciados, tais como escalas a serem seguidas, revezamento, preferências, uso de crachá, etc, bem como participação em treinamentos. Existe sim, o desempenho de uma atividade de coordenação por parte da empresa sobre a atividade dos corretores, visando padronizar os serviços prestados e transmitir credibilidade aos potenciais adquirentes.

Porém o estabelecimento de sanções em caso de faltas, com a possibilidade de rescisão contratual, o regramento unilateral das condições da atividade por apenas um dos parceiros, sem a menor participação dos corretores, que meramente aderem às condições pré estabelecidas pela autuada, são características que revelam grau significativo de subordinação e controle dos corretores autônomos frente à imobiliária, grau esse o qual, ainda que não suficiente para atrair vínculo empregatício, afasta claramente a tese associativa ou de parceria dimensionada na peça recursal, remetendo claramente à realização de prestação de serviços.

Reitere-se que a prestação de serviços consistia, da parte da autora relativamente às incorporadoras, em envidar os esforços de venda das unidades imobiliárias, o

que poderia ou não resultar em efetivo negócio. Face à obrigatoriedade, por força do parágrafo único do art. 3º do Decreto nº 81.871/78, de que o atendimento ao público comprador fosse realizado por corretores pessoas físicas, a empresa efetuava suas vendas por intermédio desses corretores contratados, que lhe prestavam parte dos serviços objeto do contrato com a imobiliária - por exemplo, a divulgação do lançamento na mídia não era realizada por corretores, logicamente, mas sim diretamente pela imobiliária. A álea contratual típica do contrato de corretagem se verificava pela consecução ou não da meta visada, a venda do imóvel.

Em outros termos, a recorrente, para se desincumbir de seu dever de prestar o serviço de corretagem às incorporadoras comitentes, contratava corretores autônomos - os quais poderiam realizar suas atividades como pessoa física ou jurídica, podendo ou não ter atribuições adicionais no âmbito da organização.

Em regra, esses corretores atendiam aos potenciais adquirentes quando estes visitavam os plantões de vendas do empreendimento imobiliário. O pagamento do serviço prestado por esses corretores ao seu contratante direto, a imobiliária, era realizado não por essa tomadora imediata, mas pelos compradores de imóveis, mediante emissão de cheque à parte no nome daqueles, com a concordância dos envolvidos.

Portanto, há que se concluir que a obrigação tributária da autuada, como contratante desses corretores, não resta modificada pelo acerto realizado quanto ao pagamento, forte no art. 123 do CTN; constata-se então correta a imputação fiscal, no que se refere à aferição de infringência ao disposto nos arts. 22, III; 28, III, 30, inciso I, § 4º; 32, inciso IV e 33, §§ 3º a 6º da Lei nº 8.212/91.

No tocante ao tópico recursal denominado "O limitado valor dos elementos colhidos mediante circularização e a indevida desconsideração de provas contrárias ao Auto de Infração", merece ser dito que a questão referente à circularização foi enfrentada à minúcia pela DRJ/SPO e, não se discordando das razões ali discorridas, pede-se a devida vênia para que elas passem a integrar esta fundamentação:

> 8. O processo administrativo fiscal é composto por uma sequência de atos dentre os quais é possível identificar-se duas fases distintas: a inquisitorial (preliminar) e a contraditória.
>
> 8.1. Na fase preliminar, investigativa, conhecida como oficiosa, ou não contenciosa, a Autoridade Fiscal coleta dados, examina documentos, procede à auditoria contábil-fiscal e verifica a subsunção dos fatos à regra matriz de incidência tributária.
>
> 8.2. Em tal fase, a indigitada Autoridade forma sua convicção com base nos elementos colhidos e análises efetuadas, não havendo, ainda, que se falar em processo nem, tampouco, em contraditório.
>
> 8.3. Efetuado o lançamento e, com isso, constituído o crédito tributário, nasce para o então sujeito passivo, após regular cientificação, a faculdade de provocar o início da segunda fase do procedimento – a fase contenciosa, litigiosa ou contraditória – por intermédio da sua insurgência (Impugnação) contra o ato concreto resultante da primeira fase (lançamento).
>
> 8.4. Destarte, ratifique-se, no procedimento fiscal, o exercício do contraditório somente ganha espaço após a formalização do lançamento regulamente cientificado

> ao contribuinte que, então, tem o direito de desafiá-lo com a interposição de defesa, com a exposição dos argumentos e provas que julgar pertinente para embasar suas alegações.
>
> 8.5. Assim, diante do sintetizado, as objetadas circularizações, consistentes em técnica de auditoria largamente utilizada, tratando-se de coleta de dados e informações e, por corolário, abrangidas pela fase inquisitorial do procedimento, não estão sujeitas ao contraditório, haja vista que prévias ao atacado lançamento.
>
> 8.6. Lado outro, tendo sido levadas ao conhecimento do sujeito passivo, mediante relatório e termos acostados aos autos, sujeitas, por tanto, à contradita, referidas circularizações em nada se aproximam da ideia de provas obtidas ilicitamente, pois que não se desnudam contrárias à lei *lato sensu*, nem contrárias a procedimento.

Ademais, há que se realçar que a ampla maioria dos depoimentos colhidos via circularização confirma de modo consistente as conclusões da fiscalização quanto aos fatos submetidos à investigação. Por exemplo, não se nega a possibilidade de que em determinadas circunstâncias, tenham havido contatos prévios entre corretores e compradores interessado, mas essas situações surgem, à toda vista, como exceção, não como regra.

Também a maior parte dos corretores diligenciados corrobora a versão do Fisco de que prestavam serviços nos plantões de venda à autuada - firmando inclusive contrato de prestação de serviços, do qual não lhes era fornecida cópia - sob seu controle, orientação e regras fixadas unilateralmente, conforme abordado à saciedade, estando até mesmo sujeitos a sanções. E, como já referido, as alegações de parceria são ventiladas predominantemente por corretores que também tinham competências funcionais/gerenciais outras dentro da empresa, cabendo cautela na apreciação de seus depoimentos.

E o que a recorrente rotula como mera "opinião", guiada pela "aparência", dos compradores de imóveis, é na realidade bastante compatível a realidade documental espelhada nos autos, valendo sublinhar, uma vez mais, que os tribunais pátrios vem reconhecendo reiteradamente que a prestação de serviços em situações tais como a analisada se dá em benefício primeiro do contratante pessoa jurídica, não sendo o serviço de corretagem prestado aos compradores, ao contrário do que insistentemente aduzido no recurso.

Melhor sorte não favorece a recorrente, no que diz respeito ao arbitramento realizado pela fiscalização.

Com esteio no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 148 do CTN, diante da apresentação deveras deficiente dos elementos solicitados via intimação, a autoridade fiscal lançou as quantias devidas, arbitrando a remuneração paga aos corretores, base de cálculo das contribuições.

O procedimento de aferição deu-se tomando como base 100% das comissões recebidas pela autuada e constantes na sua DIMOB de 2010 e 2011, relativas às intermediações imobiliárias realizadas para o Banco Opportunity de Investimentos S/A e a BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A (LEV OF).

A partir desses dados, foi então utilizada a tabela de honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região - CRECI - DF, segundo a qual a divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária ocorreria na razão de 50% para cada parte.

Argui a autuada que deveriam ter sido utilizados critérios outros, que reputa serem mais adequados, aludindo explicitamente aos constantes do art. 201, § 3º do Decreto nº 3.048/99 (RPS - Regulamento da Previdência Social).

Veja-se, não obstante, que tal dispositivo é destinado especificamente aos segurados de que tratam as alíneas 'e' a 'i' do inciso V do art. 9º desse decreto, ou seja, titular de firma, diretor não empregado, sócio e ou associado de cooperativa, situações em nada assemelhadas às ora examinadas.

Acrescente-se que a fiscalização logrou demonstrar, via quadro Demonstrativo (fls. 81/82), que o critério de aferição foi inclusive benéfico à recorrente, posto que nos casos particulares nos quais se pôde chegar a números mais concretos, o percentual da corretagem destinado aos corretores pessoa física superava o pagamento da corretagem à pessoa jurídica.

E anote-se também que, a despeito de alguns corretores haverem formalizado pessoas jurídicas para realizar suas atividades, restou evidenciado, conforme argumentação desenvolvida supra, e em concordância com o entendimento da fiscalização, que a natureza dos serviços constituía-se materialmente em prestação de serviços por pessoa física, verificados inclusive os vínculos de subordinação, ainda que mitigados relativamente ao vínculo empregatício, a justificar a utilização das tabelas da CRECI na espécie.

Constata-se ser bastante proporcional e adequado o critério de aferição utilizado, portanto, e em consonância com as normas de regência.

Quanto à suposta improcedência do lançamento da cota dos segurados em razão da inobservância do limite do salário de contribuição, deve-se destacar que não foi possível à fiscalização, face à não colaboração da recorrente em apresentar os dados individualizados de pagamentos das comissões aos prestadores de serviços de corretagem, por operação de venda - dados aos quais tinha decerto acesso, pois quedava com os cheques àqueles devidos, até a conclusão do negócio -, discriminar por beneficiário a comissão a ele paga.

Destarte, os valores lançados, por uma questão lógica, acabaram por superar o limite máximo de salário contribuição, pois estão vinculados ao conjunto das operações mensais realizadas para cada incorporadora no mês, não a um contribuinte individual determinado, situação na qual aí sim, o limite em questão não poderia ser ultrapassado. Para assim compreender, basta consultar o DD (Discriminativo do Débito) do lançamento. Também por essa via, então, não prosperam as alegações recursais.

A recorrente se insurge, ainda, contra a qualificação da multa de ofício.

Partilha-se, nesse particular, do ponto de vista expresso na declaração de voto constante na decisão contestada. Explico.

A fiscalização entendeu, ao justificar a qualificação questionada, que a autuada "atua no intuito de fragmentar as etapas de comercialização de imóveis (...) por meio de atos simulados/dissimulados, ao agir no sentido de fazer crer que os corretores autônomos prestam serviços para os compradores de unidades imobiliárias (...). Prossegue afirmando que a transferência da responsabilidade pelo pagamento da comissão da venda para os compradores

tem "o claro objetivo de se eximir do pagamento dos encargos tributários devidos na operação", com ênfase nas contribuições previdenciárias.

Ora, a validade da precitada transferência de responsabilidade do pagamento da comissão de corretagem da incorporadora/imobiliária contratante para o comprador do imóvel era matéria acerca da qual havia considerável controvérsia, seja na esfera administrativa, seja na judicial, nesta última especialmente sob o enfoque consumerista.

Não obstante, consoante anteriormente explicitado, quedou assentado em 2016 pelo STJ em recurso repetitivo a validade desse tipo de cláusula contratual, desde que previamente informado o preço do total da aquisição ao comprador, com destaque do valor da comissão.

À luz dessa decisão, resta bastante difícil sustentar a tese vertida pela fiscalização, de que se tal proceder teria natureza simulatória voltada para a elisão fiscal. Ainda que possa ter se originado em prática voltada para tais fins, o fato reconhecido judicialmente é que se trata de prática amplamente disseminada no mercado imobiliário, e que restou admitida como harmônica perante o ordenamento jurídico. Quanto ao aspecto da informação prévia ao comprador, é questão que só pode ser elucidada caso a caso, o que extrapola os limites da presente lide.

Assim sendo, e em que pese a multicitada transferência de pagamento não ter a repercussão pretendida pela recorrente, ou seja, ela não traz consequências no que tange ao fato jurídico anterior que acarreta sua sujeição passiva como contribuinte dos tributos exigidos, tem-se que não há elementos adicionais suficientes circunstanciados no auto de infração aptos a respaldar a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser exonerada do lançamento.

Por fim, no que concerne aos juros sobre a multa de ofício, cabe lembrar o *caput* do art. 161 do CTN assim dispõe:

> *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.*

Na sistemática do CTN, a obrigação tributária principal é de ínsita natureza pecuniária, sendo composta por tributo e multa, nos termos do seu art. 113 e §§. Os arts. 139 e 142 do Código deixam claro que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, podendo ser assim, composto tanto por tributo quanto por multa. Destarte, o art. 161 supra, quando trata do crédito tributário, está tratando da obrigação principal revestida de exigibilidade, a qual, não paga no vencimento, está sujeita a juros de mora.

Portanto, a incidência dos juros em apreço sobre as multas que porventura componham o crédito tributário é preceito estabelecido no CTN. O legislador ordinário respeitou os parâmetros da lei complementar, ao regrar no art. 61 da Lei nº 9430/96, que os débitos *decorrentes* de tributos e contribuições sofrem incidência de juros de mora. A saber, o termo"decorrente" significa consequente, ou seja, além do tributo propriamente dito, os débitos que lhe dele são resultantes, ainda que não necessariamente, tais como as multas de ofício proporcionais, as quais também deverão ser acrescidas dos juros.

Em consonância com esse entendimento, vale lembrar que o § 8º do art. 84 da Lei nº 8.981/95, reza que os juros de mora se aplicam aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, categoria na qual se incluem, logicamente, as multas de ofício, sejam proporcionais ou lançadas isoladamente.

A jurisprudência do STJ consolidou-se nesse sentido, conforme se depreende da leitura da ementa do acórdão do AgRg no REspnº 1.335.688/PR (1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 10/12/2012) :

> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA 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)

Do REsp nº 1.129.990/PR (2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 14/9/2009) convém colacionar o seguinte trecho do Voto condutor, aclarando a questão:

> *De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém 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.*

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Do recurso voluntário da LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A.

De acordo com o relatório fiscal e termo de sujeição passiva solidária, foi imputada responsabilidade tributária à LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A., por ser esta sócia-majoritária da autuada com 51% do seu capital social, integrando grupo econômico formado por cerca de 23 empresas coligadas/controladas atuante no ramo imobiliário, o que atrai a incidência do art. 124, inciso I do CTN e do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

A atribuição de responsabilidade solidária com fulcro no interesse comum carece, entende-se, de elementos adicionais outros que não a mera participação societária de uma pessoa jurídica em outra.

Não obstante, é de ser salientado que a própria empresa tida como responsável admite no seu recurso fazer a autuada parte do grupo econômico por ela capitaneado.

Diante de tal realidade, e a despeito das considerações vertidas pela recorrente, dado o princípio da legalidade aplica-se de plano o disposto no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 2º, § 2º da CLT:

> Lei nº 8212/91
>
> *Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*
>
> *(...)*
>
> *X - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;*
>
> Decreto-Lei nº 5.452/43
>
> *Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.*

Convém registrar que o inciso IX do art. 30 da Lei de Custeio não traz ressalva alguma sobre a exclusão das penalidades da sujeição passiva solidária. De qualquer maneira, a multa de ofício, penalidade que restou mantida após o presente julgamento, não prescinde do dolo específico referido pela recorrente,para sua aplicação, pois decorre do descumprimento objetivo do dever de pagar ou recolher a contribuição, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Havendo observado a autoridade fiscal a legislação supra explicitada, não prospera o recurso da pessoa jurídica responsável solidária.

Dos recursos voluntários de Wildemar Antonio Demartini e Marco Antonio Moura Demartini

A atribuição de responsabilidade solidária aos epigrafados, amparada nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III do CTN, foi fundamentada da seguinte maneira no relatório fiscal:

> 78. O sr. Wildemir Antonio Demartini, sócio da LPS Brasília desde o início de sua atividade, sempre exerceu o papel de Diretor Geral e Responsável Técnico da empresa junto ao CRECI, bem como o sócio-minoritário Marco Antonio Moura Demartini sempre se manteve no exercício do cargo de Diretor Administrativo, com poderes para praticar todos os atos necessários ao bom e regular funcionamento da empresa sob ação fiscal. Já o sr. Marcello Rodrigues Leone exerce o cargo de Diretor financeiro na LPS Brasília e de Diretor sem vínculo empregatício na LPS Brasil.

> 79. Sendo assim, as sócias pessoas físicas e jurídica demonstradas na planilha acima por integrarem o quadro Societário e participarem do Capital Social e da Administração da empresa LPS BRASÍLIA, assim como, por participarem conjuntamente com a empresa autuada da ilegalidade e abusividade ao transferir para o comprador do imóvel a responsabilidade pelo pagamento da comissão/premiação aos corretores autônomos, foram arroladas como responsáveis solidárias dos créditos tributários lançados no contribuinte ora fiscalizado.

Bom, conforme mencionado linhas acima, não se concebe que a mera participação no quadro societário de empresa ampare a imputação de solidariedade conforme previsto no art. 124, inciso I do CTN.

Por outro lado, o que aparenta ser a justificativa para a aplicação do art. 135, inciso III do CTN - atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos - está contida na passagem acima 'participarem conjuntamente com a empresa autuada da iliegalidade e abusividade ao transferir para o comprador do imóvel a responsabilidade pelo pagamento da comissão/premiação aos corretores autônomos'.

Ora, como dantes abordado, o próprio intérprete máximo da legislação infraconstitucional, em sede de recurso repetitivo, já firmou não haver ilegalidade, a princípio, nesse gênero de transferência.

Adicionalmente, anote-se que não restou apontada qualquer outra violação legal, contratual ou estatutária.

Frente a tais constatações, não deve ser mantida a imputação de responsabilidade solidária aos referidos sócios da autuada.

Ante o exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso de ofício, e de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para fins de excluir Wildemar Antonio Demartini e Marco Antonio Moura Demartini da responsabilidade solidária, e cancelar a qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson

Declaração de Voto

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto

Parabenizo o i.Cons. Relator pelas bem expostas palavras, pormenorizada análise dos autos e fundamentada argumentação jurídica. A verdade, entretanto, é que divirjo na própria essência da causa, razão pela qual apresento a seguir os fundamentos do meu voto.

Conforme o relatório apresentado, trata-se de lançamento de Contribuições Previdenciárias em função de a Contribuinte ter tomado serviços de intermediação imobiliária de segurados contribuintes individuais, especificamente pelo pagamento de remuneração a título de comissão ou prêmio de vendas de imóveis. Em outras palavras, o "serviço" que a autoridade lançadora indica ter sido exercido pelos corretores pessoas físicas à Contribuinte foi a intermediação na venda/compra dos imóveis, i.e., na corretagem propriamente dita.

Acontece que o contrato de corretagem, especificamente intermediação imobiliária identificada pela autoridade lançadora, é ato comercial autônomo do profissional perante as partes que almejam o contrato envolvendo o imóvel, seja vendedor-comprador, seja locador-locatário, seja ainda permutantes ou contrato de qualquer outra natureza. Especificamente, observa-se que a Recorrente não é nenhuma desses, mas sim corretora, de forma que entre eles não houve sequer contrato de corretagem, mas sim outro, seja empregatício, seja associativo. Em qualquer deles, entretanto, certo é que não há prestação de serviços na intermediação imobiliária.

Essa matéria não é nova nesse Conselho. O 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. A título exemplificativo, convém apresentar precedentes em ambos os sentidos.

A Favor:

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CORRETORES.

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

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

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

(...)

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

Contra:

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

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

1. O cerne da discussão entre as partes litigantes diz respeito a contratos de prestação de serviços (tácitos) firmados pela recorrente e corretores ou consultores imobiliários, sob a ótica da lei previdenciária (art. 22 da Lei nº 8.212/91), conforme entendimento da fiscalização / julgadores de primeira instância, e contratos de corretagem (também tácitos) firmados pelos corretores / consultores imobiliários e os adquirentes de imóveis por intermédio da recorrente, sob a ótica do art. 723 do Código Civil / Lei 6.530/79, que define a área de atuação do corretor imobiliário.

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

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

(...)

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

Acontece que, se é fática a existência de contenda, a qual inclusive é válida do ponto de vista acadêmico, 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 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 quando o Código Civil expressamente afirma que não tem essa natureza.

É imperioso registrar que o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, estabelece que a Lei tributária não pode alterar a definição de institutos de direito privado. Se nem mesmo a "Lei tributária" pode alterar esses conceitos, com ainda mais razão é possível afirmar 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 - porquanto estaria contradizendo o próprio CTN e o CC/2002 -, com ainda mais razão se nega ao intérprete tal poder.

Esse motivo é, por si só, 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.

Ainda assim, apenas a título subsidiário, caso se entendesse que este e.CARF pode deixar de aplicar a Lei - o que é expressamente vedado -, passo ao esclarecimento de ordem doutrinária-jurídica-lógica.

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

Tampouco é locador de serviço; o corretor não está obrigado a realizar determinada prestação especifica, não sendo obrigado a comissivamente buscar o negócio, anunciar o imóvel nem a contatar potenciais compradores. Se o corretor, contratado sem nenhuma cláusula acessória, nada fizer, simplesmente aguardar que algum comprador o procure por sorte, não estará em mora. Em suma, no contrato de corretagem não se contrata 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 este encontrar um 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 pela intermediação do corretor, inclusive imobiliário, independente de estar dias a fio à disposição do incumbente, buscando encontrar negócio, mas se pode falar em corretagem quando o corretor, sem comparecer única vez *in loco*, encontra um negócio para o incumbente.

Diferente é a hipótese em que, ao contrato de corretagem, acrescentam-se outras obrigações, acessórias ou mesmo principais, alterando a natureza do negócio jurídico. Efetivamente, como bem chama atenção SILVIO VENOSA,

> ***"A maior dificuldade em fixar a natureza jurídica desse contrato (de corretagem) deve-se ao fato de que raramente o corretor limita-se à simples intermediação.*** *Por isso, para a corretagem acorrem princípios do mandato, da locação de serviços, da comissão e da empreitada, entre outros. Quando um desses negócios desponta como atuante na corretagem, devem seus respectivos princípios de hermenêutica ser trazidos à baila. Para que seja considerada corretagem, a intermediação deve ser a atividade preponderante no contrato e na respectiva conduta contratual das partes."*[2]

Como esclarecido acima, o contrato de corretagem é o negócio pelo qual o incumbido se obriga a encontrar um negócio. Podem, entretanto, as partes (corretor e incumbente) acordar que ao contrato de corretagem serão acrescentadas outras obrigações. São exemplo: podem acordar que o corretor seja obrigado a anunciar o negócio (imóvel, no caso em tela) em determinado site ou outdoor; seja obrigado a contatar número mínimo de clientes por semana; seja obrigado a ficar em determinado estande de vendas por certo número de horas, a atender o telefone, a panfletar etc.

Nesses casos, quando são acrescentadas apenas cláusulas ou obrigações acessórias, o contrato de corretagem altera-se, podendo, ou não, perder a sua essência.

Nessa senda, não custa relembrar a lição de PONTES DE MIRANDA que aponta as diversas correntes possíveis em relação à natureza do contrato de corretagem. *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*

[2] VENOSA, Sílvio, *Código Civil interpretado*, São Paulo, Atlas, 2010, p. 682.

> *por parte do corretor: C. CROME (*Die partiarischen Rechtsgeschäfte*, 45;* System*, II, 709), F. SCHOLLMEYER (*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 interêsses do outorgante, tem dever de discrição, não pode, de má fé, com dano para o outorgante, suspender a atividade que voluntàriamente 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, subsidiàriamente, as regras jurídicas sôbre contrato de serviços."*[3]

Em suma, no contrato de corretagem *per si*, não há locação (prestação) de serviço, mas mera autorização para o corretor, que fica obrigado a anunciar que encontrou um negócio, 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 da essência do negócio.

Ainda assim, é necessário distinguir a causa (antecedente jurídico) do pagamento ao corretor: se o pagamento é pela corretagem propriamente dita, ou seja, por ter encontrado um negócio, então as obrigações acessórias não são remuneradas; se, de outro lado, o pagamento é pelo adimplemento das obrigações acessórias descritas - permanecer no *stand* de vendas, fazer ligações ou propaganda etc. -, então sim é que o pagamento decorre da prestação de serviços. Neste caso, porém, o pagamento será devido independente de ter ou não encontrado o negócio. Nesse sentido, inclusive, com grande simplicidade, o incomparável PONTES DE MIRANDA:

> *"O corretor é remunerador pelo resultado. O locador de obra ou de serviço, pela obra ou pelo serviço."*[4]

Frisa-se: o corretor pode prestar serviços. São exemplos exatamente o "ficar à disposição do incumbente", o "panfletar", o "elaborar laudo de avaliação do imóvel" etc. Nestes casos o pagamento é pelo serviço prestado, e naturalmente está dissociado da conclusão de um negócio envolvendo o imóvel (venda, locação, permuta etc.). Esses serviços são inconfundíveis com o ato comercial de intermediação.

Esclarecidas essas questões, voltando ao caso concreto, constata-se que a autoridade lançadora afirmou que houve prestação de corretagem. Em que pese tenha

[3] 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.
[4] 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. 430.

identificado algumas obrigações acessórias, reconhece que a base de cálculo é composta pelos pagamentos efetuados a título de corretagem, e não como contraprestação por essas outras obrigações.

Ainda que se pudesse configurar a corretagem como hipótese de prestação de serviço do corretor em prol do incumbente, o que já foi afastado acima, é necessário analisar ainda outra questão que, *ab ovo*, fere de morte o presente lançamento: qual a relação entre os contribuintes autônomos - corretores pessoas físicas - e a Recorrente?

Concluiu a autoridade lançadora que, tendo a Contribuinte exercido atividade de intermediação, e não estando os corretores pessoas submetidos às regras da relação de trabalho, então estavam prestando serviços. Excluiu, contudo, a possibilidade de que os corretores pessoas físicas estivessem atuando em parceria com as corretoras pessoas jurídicas.

A verdade é que o Código Civil estabeleceu que:

> *Art. 728. Se o negócio se concluir com a intermediação de mais de um corretor, a remuneração será paga a todos em partes iguais, salvo ajuste em contrário.*

Percebe-se que a Lei estabeleceu a presunção de que o vínculo entre dois corretores é de parceria. Trata-se de uma norma dispositiva: presume-se existir parceria, mas esse vínculo pode ser afastado ou alterado, desde haja ajuste em contrário. Em outras palavras, não apenas é plenamente possível que dois ou mais corretores atuem em parceria como, na falta de provas de que as partes - e não um terceiro, como é a autoridade lançadora - estipularam em contrário, essa é a natureza da relação entre si.

Mais uma vez, socorremo-nos da doutrina:

> *"Na hipótese de ser a corretagem conjunta, ou seja, mais de um corretor intermediar a realização do negócio, o preço da mediação será dividido em partes iguais, pelo número de corretores participantes, salvo expressa disposição contratual em contrário."*[5]

E

> *"Se forem vários os corretores a participação da intermediação, a remuneração será paga a todos em partes iguais, salvo ajuste em contrário.* ***É comum que negócios de grande e médio porte tenham participação de vários corretores.*** *Divergindo eles sobre a partilha da comissão, cabe ao comitente consigná-la em juízo. No caso concreto, pode ser necessário averiguar a participação efetiva de cada corretor em cada intermediação e se não foi estabelecido percentual diverso para cada um."*[6]

Assim, não bastava demonstrar que os corretores pessoas físicas tinham algum vínculo com a Contribuinte; deveria a autoridade lançadora ter demonstrado que a Contribuinte atuava como tomadora do serviço, enquanto as pessoas físicas lhe prestavam

[5] CORNETTI, Marcelo Tadeu, *Direito comercial - direito de empresa*, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 161
[6] VENOSA, Sílvio, *Código Civil interpretado*, São Paulo, Atlas, 2010, p. 686.

serviços, eram suas subordinadas, jamais podendo estar alçadas ao patamar de parceiras. E, mais, que a remuneração era devida em função do serviço, e não pela corretagem.

Ora, ainda que se entendesse que a corretagem é prestação de serviço e que houve tomada de serviço *in casu* - o que passaria pela necessária análise da efetiva intermediação de negócios imobiliários pela Contribuinte -, o que justifica a afirmação de que foi a Contribuinte quem tomou o serviço dos corretores pessoas físicas? O fato de que ela é uma empresa e eles pessoas físicas? Poder-se-ia argumentar o inverso: que foram eles, pessoas físicas, quem tomaram serviço da Contribuinte, pessoa jurídica; que eles a remuneram, com parte da comissão recebida, pelo trabalho de prospectar incumbentes, de instalar e manter equipamentos, de fazer a panfletagem, de planejar a melhor estratégia de marketing etc. Pode-se argumentar que se tratam de serviços que eles, pessoas físicas, tomaram dela, imobiliária, em prol da atividade deles, que é intermediar compra e venda de imóveis. Eles, corretores pessoas físicas, podem tomar esse serviço de qualquer imobiliária ou mesmo fazê-lo por conta própria enquanto ela, Contribuinte, é quem dependeria deles, os corretores, na figura de seus clientes, para auferir receita. Pode-se argumentar que sem a comissão da venda efetuada pelos corretores pessoas físicas, a Contribuinte não sobreviveria.

Para que não restem dúvidas: nas relações privadas em sentido amplo, tanto a pessoa física pode prestar serviços às pessoas jurídicas, como estas podem prestar aquelas. Assim, a empresa toma serviços do advogado, do contador, do pintor, mas também o hóspede toma serviço do hotel, o viajante da transportadora, a platéia do cinema etc. Ou seja, não se pode pular à conclusão de que é a pessoa jurídica que toma o serviço da pessoa física simplesmente porque serem, respectivamente, jurídica e física. É necessário buscar extrair quem exerce a atividade e quem remunera.

No caso do corretor pessoa física e da imobiliária - exatamente por ser um contrato de parceria - é possível identificar que ambos exercem atividades: a pessoa física é quem conclui o negócio, com contata o cliente final etc.; a pessoa jurídica é quem encontra o negócio, quem organiza a propaganda, quem cuida das formalidades. Novamente: é plenamente admissível observar o negócio assim: o corretor pessoa física, profissional que é, precisa de um espaço físico, de estrutura de atendimento etc., mas, não desejando despender tempo nem dinheiro com esses investimentos, prefere remunerar uma imobiliária pelo direito de usar suas estrutura.

Inclusive, o parecer jurídico anexado aos autos relata que, em pesquisa de mercado, foi identificado que a maior parte dos negócios não é concluído no *stand* de vendas, mas sim pela carteira de clientes privada do corretor. Ainda que compartilhe das ressalvas do relator em relação aos dados concretos alcançados, percebe-se que a experiência prática leva a conclusões dessa natureza: é comum em visitas a *stand* de vendas que os corretores ali presentes busquem firmar um vínculo com o cliente, e que apresentem outros imóveis sempre que perceberem que aquele não é melhor negócio desejado pelo potencial comprador. Nessa senda, percebe-se que o corretor pessoa física é o principal beneficiário dos "serviços" prestados pela imobiliária, e não o inverso.

Mais: ainda que se aceite que o ato de encontrar um negócio é um serviço, em favor de quem é prestado esse serviço? Da pessoa que deseja concluir o negócio, pessoa essa denominada incumbente (porque incumbe o corretor de encontrar o negócio). Quem é o incumbente no caso de compra e venda de imóveis? O comprador ou o vendedor do referido imóvel. Pode-se imaginar que outro corretor (pessoa física ou jurídica), enquanto corretor, seja incumbente? Não faz sentido, uma vez que esse outro corretor, *stricto sensu*, não tem poder de concluir o negócio, não representa as partes e nem tem mandato, de forma que somente o incumbente (vendedor ou comprador) é quem pode efetuar a venda ou a compra.

Na dúvida, portanto, ainda que se concebesse que a corretagem prestada pelos contribuintes autônomos fosse considerada prestação de serviço, essa prestação não teria sido realizada em prol da Recorrente, verdadeiramente uma parceira, e sim das incumbentes (os proprietários dos imóveis ou dos compradores).

Ora, reforça-se a tese de que haveria parceria, no caso concreto, o fato de que, tal como descrito no transcrito art. 728, a remuneração (corretagem) era repartida entre os corretores e a Recorrente. Mais uma vez, enquadra-se perfeitamente na hipótese do art. 728, i.e., parceria ou associação.

Voltando assim à leitura da Lei, é perceptível que apesar da clareza solar dos arts. 722 e 728 do CC/2002 os aplicadores do direito continuaram extrair uma natureza prática do vínculo diversa daquela expressamente definida no CC/2002. Exatamente para eliminar quaisquer dúvidas, o legislador alterou a Lei nº 6.530/1978, que regulamenta especificamente a profissão do corretor de imóveis, amiudando a questão do vínculo entre o corretor pessoa física e a imobiliária (corretora pessoa jurídica). Nesta, observam-se inúmeras previsões legais relevantes ao deslinde do litígio, principalmente:

> *Art 6º As pessoas jurídicas inscritas no Conselho Regional de Corretores de Imóveis sujeitam-se aos mesmos deveres e têm os mesmos direitos das pessoas físicas nele inscritas.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º* ***O corretor de imóveis pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário****, mediante contrato de associação específico, registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou, onde não houver sindicato instalado, registrado nas delegacias da Federação Nacional de Corretores de Imóveis. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º* ***O contrato de associação não implica troca de serviços, pagamentos ou remunerações entre a imobiliária e o corretor de imóveis associado****, desde que não configurados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício previstos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1o de maio de 1943. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)*

Ora, a Lei especifica do corretor de imóveis ratifica o comando do Código Civil, explicitando ainda mais a norma. Não deixa dúvidas nem qualquer margem de interpretação quanto à natureza da relação entre o corretor de imóveis pessoa física e a imobiliária: ou há vínculo empregatício ou há associação. Melhor dizendo, se não for empregado - hipótese em que fará jus a salário, não dependendo exclusivamente da corretagem -, o corretor pessoa física será associado a uma imobiliária para fins de determinado empreendimento ou negociação. Configura-se, portanto, contrato de associação, e não de prestação de serviços.

Não há, nesta última hipótese, prestação de serviços de um a outro, nem pagamento ou remuneração. Configura-se, verdadeiramente, a hipótese do art. 728 do CC/2002, na qual dois ou mais corretores atuam em conjunto para a conclusão do negócio. E, novamentem em conformidade com o art. 728 do CC/2002, tendo atuado em conjunto, os corretores (pessoas físicas e jurídicas) fazem jus ao compartilhamento da corretagem. Não à toa foi imputado aos corretores pessoas físicas parte das corretagens, e não a sua integralidade. **Essa natureza associativa só será distorcido se for configurado um vínculo empregatício de um em relação ao outro, que depende dos requisitos do art. 3º da CLT.**

Em suma, corretagem não configura prestação de serviço. Ainda que assim não fosse, a Contribuinte não é a incumbente, e sim parceira dos corretores pessoas físicas, de forma que não é ela quem remunera eles, mas sim compartilha a remuneração paga pelo incumbente - seja o comprador, seja o vendedor do imóvel. Conclui-se, portanto, que não há o fato gerador e, subsidiariamente, que é parte ilegítima para figurar no polo passivo da presente autuação.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto