



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

Processo nº 10166.724559/2014-01
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-004.569 – 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. INEXISTÊNCIA DE REFORMA NO LANÇAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não havendo sido realizada reforma no lançamento no julgamento de primeiro grau, não cabe conhecer do recurso de ofício, por ausência de objeto.

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 não conhecer o 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 procedentes os autos de infração DEBCAD nº 51.040.960-1 e nº 51.065.282-4, 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 TE.

Foram responsabilizados solidariamente a LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A. e a Tao Empreendimentos Imobiliários 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. 29/91, descreve a ação fiscal realizada no Contribuinte; a apuração das contribuições previdenciárias do período fiscalizado, os fatos e justificativas do lançamento e da caracterização da responsabilidade solidária de terceiros (os sócios, empresa e pessoas físicas, bem como a incorporadora/construtora contratante da Autuada) frente ao crédito tributário constituído. Do referido relatório, destacam-se as seguintes informações:

2.1. Em suma, constam informações dos elementos básicos dos créditos previdenciários lançados; relato dos procedimentos realizados, a documentação examinada, as diligências efetuadas, as conclusões e resultados advindos. Ressalta-se que a atividade principal da Empresa é a intermediação ou comercialização de imóveis ou unidades imobiliárias autônomas.

2.1.1. Nesse sentido, descreve o fluxo da operação imobiliária de vendas da então Fiscalizada; a documentação entregue e os esclarecimentos prestados, ambos considerados insatisfatórios para justificar a versão dos fatos dados pela Interessada, porém comprobatórios de serviços prestados por contribuintes individuais à Empresa, incluindo-se os comprovantes das remunerações pagas, devidas ou creditadas, bem como um discriminativo dos valores pagos (identificando Nome, CPF, NIT, CRECI e Competência) aos corretores ou consultores imobiliários pessoas físicas.

2.2. A então Fiscalizada, em resposta às intimações, apresentou esclarecimentos, destacando-se que: (i) as autorizações de corretagem eram informalmente outorgadas pelas incorporadoras à LPS Brasília – Consultoria de Imóveis Ltda e que não localizou contratos escritos nos seus arquivos; (ii) assevera que não toma serviços de corretores de imóveis independentes, nem efetua pagamentos em favor destes, mas que os corretores eram contratados e remunerados diretamente pelos clientes, os 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; (iv) reforça que o corretor independente é quem faz a intermediação da transação, associando-se à LPS Brasília; (v) afirma que o comprador assume as seguintes obrigações distintas: de pagar o preço do imóvel, de remunerar a LPS Brasília e de remunerar o corretor independente.

2.2.1. Registra-se que foram obtidos “instrumentos particulares de parceria comercial”, sendo a parceira empresa a LPS e o parceiro comercial o corretor

pessoa física, parcialmente transcritos pela Autoridade Fiscal, com destaque para as cláusulas consideradas abusivas e de caráter unilateral, contendo previsões de poucos direitos, inúmeras obrigações e punições, próprias de subordinação, revelando que o contrato de prestação de serviço firmado entre as partes (LPS e Corretor) tem a natureza de típico contrato de adesão.

2.3. Durante o procedimento a Empresa foi alertada de que a não apresentação da documentação acarretaria no arbitramento do valor da remuneração reputada 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, como, de fato, ocorreu, pois a então Fiscalizada apresentou parte dos documentos e os esclarecimentos foram insuficientes e/ou insatisfatórios, conforme consta do Relatório Fiscal.

2.4. Assim, tendo em vista que os documentos e esclarecimentos fornecidos pela Empresa foram considerados insuficientes para comprovar a veracidade de suas afirmações de que não contratou/remunerou contribuintes individuais para auxiliá-la na intermediação de negócios imobiliários, a Autoridade Fiscal realizou diligências fiscais em 27 pessoas jurídicas (incorporadoras/construtoras), sendo que inicialmente no dia 07/03/2014 a fiscalização emitiu 06 (seis) Termos de Início do Procedimento Fiscal - Diligência e posteriormente no dia 29/05/14 foram emitidas outras 21 intimações, através das quais requereu e obteve esclarecimentos e documentos do *modus operandi* das transações imobiliárias, de seus atores, funções, etc

2.5. Dos documentos e esclarecimentos prestados pelos compradores de imóveis apurado que: (i) os imóveis foram adquiridos com a intermediação da LPS Brasília; (ii) os corretores pessoas físicas que os atenderam se identificaram como representantes da imobiliária LPS Brasília (em geral usavam crachá, camiseta e/ou cartão de identificação da LPS Brasília); (iii) quando da venda o comprador emitia vários cheques para pagamentos diversos, relativos ao 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) (apresentado e juntado ao processo a memória de cálculo da área financeira); (iv) as vendas eram realizadas nos estandes de venda da imobiliária e/ou da incorporadora/construtora, geralmente no local da obra e a conclusão do negócio, por vezes, na sede da 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.

2.6. Dos documentos e esclarecimentos prestados pelos coordenadores e diretores diligenciados, a fiscalização constatou a ocorrência de um procedimento de criação de sociedades simples e/ou individuais para prestação serviços, geralmente exclusivos, à empresa para quem já trabalhavam como pessoas físicas (Pjotização).

2.7. Os corretores corroboraram com as seguintes informações, acrescidas de documentação: (a) o corretor recepcionava toda a documentação e a LPS Brasília e/ou a incorporadora/construtora ficava com uma das vias da negociação e a outra era entregue ao comprador do imóvel; (b) 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; (c) as comissões/premiações de vendas eram definidas pelas construtoras/incorporadoras em conjunto com a imobiliária LPS Brasília; (d) 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.

2.8. O resultado obtido nas diligências fiscais realizadas junto às incorporadoras/construtoras, em especial revelou (a) a praxe no mercado imobiliário do Distrito Federal da concessão de autorizações de intermediação com base no princípio da informalidade e da boa-fé entre as incorporadoras/construtoras e as imobiliárias; (b) a imobiliária prestava consultoria mercadológica à incorporadora, esta definia o preço do imóvel e o valor da corretagem, variando entre 3,5% a 5,0%; (c) a ligação incorporadora - mercado é efetivada pela imobiliária e a relação comprador-incorporadora é feita por corretores independentes; (d) 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.

2.10. A Autoridade Fiscal identificou nos contratos celebrados entre a Fiscalizada e as incorporadoras cláusulas com as seguintes características, relevantes ao caso em apreço: (a) exclusividade na intermediação das unidades das incorporadoras pela contratada; (b) possibilidade de 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 (os corretores autônomos), cabendo à contratada a organização e distribuição dos prêmios; (c) previsão, em exceção à regra, de que os contratos de compra e venda determinem o pagamento das comissões diretamente à incorporadora, com o compromisso de repasse das comissões à imobiliária e aos profissionais participantes da intermediação da venda, indicados pela LPS.

2.11. Anota-se que a Autoridade Fiscal registrou inúmeras empresas e corretores envolvidos, transcreveu trechos dos contratos e das informações obtidas quando das diligências, além de fazer referências aos anexos que contém a respectiva documentação e as planilhas que entabulam os dados obtidos.

2.12. Nas condições apuradas e, ainda, considerando 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, o Auditor-Fiscal conclui que a Empresa não só tinha o conhecimento como participava ativamente de todas as etapas da intermediação imobiliária, desde o preenchimento da ficha cadastral, passando pela emissão da proposta de compra e venda com recibo de sinal; emissão do RPA e da nota fiscal para pagamento da comissão de venda até a finalização (assinatura) do contrato de compra e venda entre as partes.

2.13. Ademais, inferiu que a Fiscalizada, quer na condição de prestadora de serviço às incorporadoras/construtoras, quer na condição de tomadora de serviço dos profissionais pessoas físicas, intencionalmente atua fragmentando as etapas da comercialização de imóveis (as denominadas “etapas da intermediação de operações imobiliárias”) por meio de atos simulados/dissimulados, com a finalidade de aparentar a vinculação direta dos corretores autônomos com os compradores de unidades imobiliárias.

2.13.1. O vínculo contratual entre corretor e imobiliária fica confirmado tanto pelo cumprimento do objeto pactuado com incorporadoras/construtoras para a comercialização de imóveis quanto pelos documentos e esclarecimentos prestados pelos compradores e corretores de imóveis diligenciados.

2.14. Assevera, apesar das afirmativas em sentido contrário da Fiscalizada, que todo o complexo processo de intermediação é executado sob a sua orientação, coordenação, controle, supervisão e direção, sendo também responsável pela estrutura e material de apoio aos profissionais pessoas físicas para a prestação de serviço de atendimento aos clientes compradores.

2.15. Conclui que a conduta da LPS caracteriza ato ilícito, com finalidade de sonegação de tributos, especialmente das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos profissionais pessoas físicas pelos serviços de intermediação imobiliária prestados.

2.16. Registra que a LPS foi submetida anteriormente a fiscalizações e que, apesar das decisões desfavoráveis, continua infringindo a legislação tributária e demais leis que versam sobre a matéria aqui abordada e acrescenta que seu entendimento está alicerçado em decisões judiciais.

2.17. Destaca a falta de transparência na conduta comercial pelo fato de não ser dado antecipadamente ao adquirente conhecimento de todos de seus direitos e obrigações para a formação do livre convencimento, em especial quanto ao pagamento destacado da comissão informando somente no momento da assinatura da proposta de compra e venda, entendendo que os procedimentos adotados (pela incorporadora e/ou imobiliária) ferem a legislação tributária e o Código de Defesa do Consumidor (CDC: Lei nº 8.078/90: art. 6º, inciso IV e V; art. 7º, § único; art. 39, inciso I; art. 42, § único e art. 51, inciso IV).

2.18. Em suma, apurado 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 tocante 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.

2.19. Ainda, afirma que tal procedimento caracterizaria tentativa de modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias, o que é vedado pelo art. 123 do CTN.

2.20. Nas condições, 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, etc) 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.

2.21. Esclarecido que em razão da falta de apresentação de todos os documentos solicitados e pelos esclarecimentos deficientes, insatisfatórios e/ou que não merecem fé, quanto ao pagamento de comissão/premiação aos profissionais responsáveis pela comercialização de imóveis, a Autoridade Fiscal, com fundamento 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.

2.21.1. No presente processo, os valores aferidos como remunerações ficaram restritos ao lançamento Lev TE que dizem respeito às Comissões de venda pagas ou creditadas a corretores de imóveis, cujos valores foram aferidos com base em 100%

das comissões recebidas pela empresa auditada LPS Brasília e constantes na sua DIMOB de 2010 e 2011, relativas as intermediações imobiliárias realizadas para a empresa Tao Empreendimentos Imobiliários Ltda.

2.22. Para tanto, adotado o procedimento de aferição indireta, tendo como parâmetro os valores de comissão/premiação de corretagem recebidos pela fiscalizada e por ela informados nas suas Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB anos-calendário 2010 e 2011) e na conta contábil 311000 (Intermediação de Venda). Juntada respectiva planilha demonstrativa.

2.23. Ainda, considerada 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) e, assim, a remuneração paga aos corretores e demais pessoas físicas teve o mesmo valor da comissão/premiação recebida pela empresa LPS registrado na DIMOB 2010 e 2011 e na conta contábil mencionada.

2.24. Ressaltado que em razão dos valores pagos aos corretores e demais pessoas físicas não terem sido informados pela fiscalizada (nome, CPF, nº Creci e respectiva remuneração); não constarem das GFIP nem das folhas de pagamento, nem tampouco lançados em títulos próprios da contabilidade, o limite máximo do salário de contribuição não foi considerado no cálculo das contribuições dos segurados contribuintes individuais. O Relatório de Lançamentos - RL, fls. 27/28, é no mesmo sentido de que a empresa não apresentou a relação individualizada dos corretores e demais membros da equipe.

2.25. O Relatório Fiscal informa toda a fundamentação legal dos créditos previdenciários, em reforço ao relatório específico, denominado Fundamentos Legais do Débito - FLD, fls. 25/26.

2.25.1. Destaca-se que o enquadramento do contribuinte individual 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 e cita como obrigações da empresa aquelas previstas no art. 30, inciso I e § 4º, art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

2.25.2. Ainda sobre este assunto, destaca-se que no Relatório Fiscal consta a justificativa do arbitramento por meio de aferição indireta de acordo com o art. 33, §§ 3º e 6º, da mesma lei e que, 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.

2.25.3. Quanto à multa, informada a fundamentação legal com esclarecimento de que 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 passou a ser de 75% sobre o valor das contribuições previdenciárias apuradas e qualificada (150%) nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Mencionada, também, a previsão do crime de sonegação de contribuição previdenciária nos termos do art. 337-A do Código Penal (Decreto-Lei nº 2848/40), com a redação dada pela Lei nº 9.983/00.

2.26. Além disso, no tocante à multa, a Autoridade Fiscal detalhou sua aplicação e discorreu sobre os fundamentos da qualificação no caso concreto. Neste aspecto, considerou que o Contribuinte agiu no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores em questão e também com a finalidade de impedir ou retardar o conhecimento da

sua condição pessoal de contribuinte, de modo a afetar sua obrigação tributária principal (deixou de pagar as contribuições previdenciárias).

2.26.1. Demonstrada, em tese, a ocorrência do crime de sonegação fiscal, tendo sido anotado pelo Auditor-Fiscal que a empresa LPS já incorreu no mesmo crime em fiscalizações realizadas anteriormente sobre o mesmo fato gerador dos créditos ora em questão.

2.26.2. Consequentemente, a multa de ofício de 75% foi aplicada em dobro (qualificada, 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.

2.27. Apesar do presente processo cuidar do lançamento relativo ao descumprimento de obrigações principais, o Relatório Fiscal informa, descreve e detalha, em adição, as obrigações acessórias descumpridas que deram origem à lavratura de três Autos de Infração (Debcad nºs. 51.065.286-7; 51.065.287-5 e 51.065.288-3) integrantes do processo nº 10.166.727336/2014-98.

2.28. Quanto à **sujeição passiva solidária**, indicados os dispositivos legais, art. 124, I e art. 135, III do CTN; art. 30, IX da Lei 8.212/91.

2.29. Informa e demonstra que a LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S/A (CNPJ 08.078.847/0001-09) é sócia majoritária da autuada (51% do seu capital social) e que também tem participação em aproximadamente 23 empresas coligadas/controladas, em vários Estados e no Distrito Federal, sendo, portanto, a fiscalizada LPS Brasília uma das integrantes desse grupo econômico.

2.30. Constatado que a principal atividade das empresas do referido grupo é a prestação de serviço de consultoria e intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, ou de direitos e obrigações a eles relativos. Em comum entre a LPS Brasil e a LPS Brasília aponta o controle acionário, os administradores comuns e a atividade econômica. Também, considera que 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, determinantes e imprescindíveis para que a fiscalizada LPS Brasília auferisse expressivas receitas brutas de vendas de imóveis.

2.31. Quanto aos demais sujeitos passivos, os sócios pessoas físicas, indicados como co-responsáveis Wildemir Antonio Demartini, sócio da autuada desde o início de sua atividade na qualidade de Diretor Geral e Responsável Técnico da empresa junto ao CRECI, bem como o sócio-minoritário Marco Antonio Moura Demartini, atuando sempre no cargo de Diretor Administrativo, com poderes para praticar todos os atos necessários ao bom e regular funcionamento da empresa, inclusive com participação nas comissões de vendas destinadas a LPS Brasília, conforme apurado nas diligências realizadas junto aos corretores e coordenadores/diretores.

2.32. Assim, os sócios acima mencionados (empresa e pessoas físicas) foram arrolados como responsáveis solidários dos créditos tributários constituídos, pois participaram da administração da empresa LPS Brasília, inclusive quanto à ilegalidade e abusividade da transferência da responsabilidade pelo pagamento da comissão/premiação aos corretores autônomos.

2.33. Ainda, indicada como responsável solidária a incorporadora/construtora contratante dos serviços da imobiliária LPS Brasília que no presente processo é a Tao Empreendimentos Imobiliários SA.

2.33.1. Destas, relatado objeto social, composição da sociedade e destacado, entre outras informações que foi constatado, por meio das informações mencionadas

no Relatório e objeto de planilhas, que “o valor da comissão é deduzido do valor global de venda ao preencher o contrato de compra e venda de cada imóvel negociado, numa clara demonstração de que quem suportou o ônus do pagamento da comissão aos corretores foi o comprador”.

2.33.2. Sendo assim, por participar da ilegalidade e abusividade na transferência para o comprador do imóvel da responsabilidade pelo pagamento da comissão/premiação aos corretores autônomos, a Autoridade Fiscal considerou tal pessoa jurídica responsável solidária.

(...)

3. Tempestivamente, a autuada LPS Brasília apresentou impugnação (fls. 2089/2147) alegando, em suma:

3.1. Inicialmente apresenta um relato sobre os fatos, afirmando que a autuação decorre da conclusão da Autoridade Fiscal de que a Impugnante teria tomado serviços de contribuintes individuais (Corretores Independentes) e remunerado tais serviços, os quais constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias, mas que não foram realizados os respectivos recolhimentos das contribuições previdenciárias (cota patronal e contribuição do segurado).

3.1.1. Ainda, que a falta de recolhimentos supostamente devidos à Previdência social foi considerada dolosa, razão da aplicação da penalidade agravada, de 150%, referenciada no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

3.2. Em seguida, passa a articular questões de mérito, iniciando pela apresentação de uma exposição sistematizada das “alegações e acusações” contidas no Relatório Fiscal, tendo em vista a estrutura repetitiva do referido documento.

3.2.1. Neste sentido, sua introdução registra e desenvolve os seguintes tópicos extraídos do Relatório Fiscal: a) fundamentos legais do Auto de Infração; b) teses centrais do Auto de Infração (tomada de serviços de contribuintes individuais, respectivo pagamento sem recolhimento das contribuições previdenciárias); c) justificativas da conclusão de que a impugnante teria realizado pagamentos de remunerações em benefício de corretores independentes; penalidade (multa de 150%); d) obrigações acessórias.

3.2.2. Em contrariedade à tese da Autoridade Fiscal, defende a ausência de prestação e tomada de serviços na relação jurídica estabelecida entre a Impugnante e Corretores Independentes, com fundamento no art. 6º da Lei nº 6.530/78 e art. 728 do Código Civil que formatam diversamente a interação entre imobiliárias (corretoras pessoas jurídicas) e corretores independentes (corretores pessoas físicas).

3.3. A fim de melhor expor seu entendimento explica a distinção entre corretagem e prestação de serviços em contraposição ao articulado no Relatório Fiscal. Para tanto retroage à figura do agente auxiliar do comércio previsto no derogado Código Comercial, entende ser pertinente ao corretor, à luz do art. 722 do Código Civil, ressaltando a atuação independente e imparcial deste perante as partes visando obter condições para o vínculo contratual entre as partes e não atuação em nome (mandato) ou por conta e ordem (comissão mercantil), nem tampouco “simplesmente realizar determinados atos a pedido de uma delas (caso em que há prestação de serviços)”..., reforçando a inexistência de serviço, na corretagem.

3.3.1. Alega que o objeto da corretagem é um resultado, não o que se deve fazer ou deixar de fazer para obtê-lo, se o negócio-alvo não se efetivar não fará jus a

nenhum recebimento, não se confundindo corretor com o “vendedor” preposto do empresário, portanto inócua a afirmação da Autoridade Lançadora de que a atividade dos corretores independentes se desenvolvia sob a orientação, coordenação, controle, supervisão e direção da Impugnante, ressaltando que os corretores independentes, cada um por si, como empresários, correm todos os riscos de sua atividade.

3.4. A fim de melhor expor, narra a evolução histórica dos diversos tipos de corretagem, iniciando da figura do “preposto” na corretagem em geral.

3.5. Partindo do contexto narrado sobre preposto, defende que os Corretores Independentes não são prepostos da Impugnante. Da análise da Lei nº 6.530/78 resulta que não existe previsão de preposição na intermediação imobiliária, ao contrário da legislação atinente a outros ramos de corretagem, ressaltando que na referida lei que regula a corretagem imobiliária a relação entre os tipos distintos de corretores (pessoas jurídicas e físicas) é horizontal.

3.5.1. Coerentemente, o Decreto nº 81.871/78 também não revela preposição, pelo contrário, confirma a relação horizontal.

3.5.2. Ainda, com amparo em doutrina reproduzida e supondo, hipoteticamente, a figura do preposto na intermediação imobiliária, a conduta seria de mero “instrumento” e como tal também não se encaixaria, pois a atuação perante o público é de corretor de imóveis e não de “instrumento”, preposto.

3.6. Esquadrinhando a relação associativa que se institui entre imobiliária e Corretores Independentes, destaca o art. 728 do Código Civil com a previsão de rateio da remuneração entre corretores que atuam em associação, expondo neste sentido a relação existente entre os profissionais liberais e as imobiliárias, reafirmando que a imobiliária “patrocinadora” não responde pelos atos do corretor independente e que estes assumem todos os riscos inerentes à sua atividade, ratificando que não se trata de mera prestação de serviços nem o corretor é preposto.

3.6.1. Defende a existência de associação nas atividades, ainda que complementares, da imobiliária “patrocinadora” e do corretor independente que “atende” ao público, não há coincidência de atuação que ocorreria se fosse mera prestação de serviços. Descreve a atividade distinta e complementar de cada um. E afirma que a estrutura física e logística da imobiliária não implica em exclusividade dos corretores autônomos.

3.7. Ainda, discorre sobre a diferença entre “coordenação” e “controle” visando esclarecer que a Impugnante orienta, compartilha e ambos – imobiliária e corretores – estão direcionados para os objetivos comuns. Retoma a questão de que os riscos são assumidos bilateralmente, assim como a perspectiva de lucro. A atuação é colaborativa, colateral.

3.8. Afirma que a Impugnante não realiza pagamentos ou assume qualquer obrigação perante os Corretores Independentes. Discorda da imputação de que remunera os corretores, justificando que se trata de mero rateio (de acordo com o art. 728 do CC) dos valores pagos pelos beneficiários da intermediação.

3.8.1. Examina a materialidade do fato gerador que indica a exigência de que o tomador de serviços seja a fonte de pagamento da remuneração alega que o Auditor-Fiscal não afirmou nem comprovou neste sentido.

3.9. Adicionalmente refuta com os seguintes argumentos:

3.9.1. Do livre convencimento dos compradores. Discorda de que o cliente não tinha consciência, tanto que receberam os respectivos recibos (RPA), o além do

pagamento formaliza a relação de corretagem estabelecida, ressaltando que ainda que não fosse perfeitamente claro isto não implicaria em requalificação dos fatos ocorridos. Acrescenta que é incorreta a afirmação de que haveria dedução do valor venal do imóvel, pois os valores de corretagem são incluídos no custo do imóvel.

3.9.2. Quanto à formalização do contrato de corretagem, defende-se no sentido de que nada impede que seja verbal, mas ainda que assim não fosse, seria passível apenas de sanção administrativa e não configuração de fato novo, o pagamento de remuneração a corretores independentes.

3.9.3. A questão da simulação abordada no Relatório Fiscal – aparente pagamento pelos compradores de imóveis encobrindo o negócio dissimulado dito como a Impugnante como efetiva pagadora das remunerações - é combatida com a indicação de argumentação contraditória constante do mesmo Relatório, quanto à ilegal transferência de ônus de pagar a corretagem. A simulação requer conluio e não há prova da anuência dos clientes compradores, não fazendo sentido com outros argumentos da autoridade Fiscal.

3.9.4. Discorre sobre a “transferência” do ônus relacionado à corretagem afirmando, ao contrário da Autoridade Fiscal, que o entendimento judicial prevalente é no sentido de que não existe empecilho à contratação da corretagem pelo comprador e o consequente pagamento da comissão por este. Reproduz julgado.

3.9.4.1. Reafirma que mesmo supondo a ilegalidade da prática comercial, isto não requalificaria os fatos de modo a caracterizar fato tributável, pagamento da corretagem pela imobiliária.

3.9.5. Combate a dita transferência da “sujeição passiva” afirmando, inclusive, falta de prova nos autos e de até antecedente lógico quanto à realização de pagamentos pela Impugnante e da alegada simulação.

3.9.6. Seguindo o mesmo raciocínio trata da prova da realização de pagamentos pelos compradores e, assim demonstrado, afirma que inexistente suporte fático para a incidência das contribuições previdenciárias lançadas.

3.9.7. Relata e reproduz posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Colaciona acórdãos favoráveis ao seu entendimento.

3.10. A conclusão sobre o mérito do Auto de Infração da Impugnante é de inocorrência dos fatos geradores e improcedência da autuação.

3.11. Ainda e por consequência, defende que não devem persistir as exigências das Obrigações Acessórias.

3. 12. Lado outro, a impugnante discorre, também sobre o que considera Questões Subsidiárias.

3.12.1. Assim, articula sobre o limitado valor dos elementos colhidos mediante circularização e a indevida desconsideração de provas contrárias ao Auto de Infração; a falta de base legal e incertezas da circularização; a opinião guiada pela “aparência” dos compradores de imóveis; as Declarações de Corretores Independentes e de Incorporadoras que infirmam o Auto de Infração.

3.12.1.1. Afirma que são opiniões e, ainda, assim revigoram a natureza de parceria e afastam o cunho de prestação de serviços. Cita, quanto às incorporadoras a confirmação de contratos informais. Transcreve trechos dos depoimentos em sustentação à sua posição.

3.12.1.2. Quanto aos elementos probatórios colhidos mediante circularização, pretende o reconhecimento de que se tratam de provas ilícitas, uma vez que a sua produção não foi submetida ao contraditório.

3.12.1.3. E, se assim não fosse, considerando hipoteticamente que o Auto de Infração pudesse ser fundamentado nas declarações unilaterais colhidas pela Autoridade Fiscal, diversas declarações comprovam ao contrário da interpretação jurídica da Impugnante, afirmando ter sido inexplicavelmente ignoradas pelo Auditor Fiscal.

3.12.2. Em adição, também alega improcedência absoluta do lançamento da cota dos segurados em razão da inobservância do limite do salário de contribuição.

3.12.3. Insurge-se à não observância do limite do salário de contribuição na apuração da contribuição dos segurados, entende que no caso de falta de informações a Autoridade Fiscal pode valer-se do arbitramento, observados os parâmetros legais, o que não a autoriza a descumprir o teto do salário de contribuição.

3.12.4. Contesta o fato da Autoridade Fiscal não ter calculado, com bases no número de operações registradas na contabilidade, o número de segurados, assim como do número médio que poderia ter sido obtido junto aos compradores diligenciados.

3.12.5. Acrescenta que neste momento não seria possível a revisão do lançamento, por força do art. 146 e 149 do CTN.

3.12.6. Assim, entende que foi desrespeitada a legalidade, o respectivo lançamento deveria ser cancelado.

3.13. Ademais, assevera ilegalidade do arbitramento por não ter sido observada a legislação de regência. Analisa o procedimento à luz do art. 148 do CTN, esquadrinha a aplicação, mencionando o § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 e § 3º do art. 201 do Decreto nº 3.048/99.

3.13.1. Corrobora seu raciocínio com julgado do CARF no qual figura como autuada a ora Impugnante.

3.13.2. Ainda, aponta que o parâmetro de divisão paritária do valor da comissão com base na tabela do CRECI reforça o equívoco do Auditor-Fiscal, pois a referida tabela trata de rateio e não de pagamento de remuneração entre Imobiliária e Corretores Independentes.

3.13.3. Nestas condições, a remissão à referida tabela reforça a improcedência do Auto de Infração assim como, ao menos, expõe a ilegalidade da base de cálculo.

3.14. Trata da Dedução de 9% do salário-de-contribuição (cota do segurado) e articula no sentido de que deve ser reduzida a alíquota das contribuições supostamente não retidas dos Corretores Independentes de 20% para 11%.

3.15. Argumenta, ainda, quanto ao descabimento do Agravamento da Multa Qualificada, aplicada com base na acusação de suposto evidente intuito de fraude por parte da Impugnante.

3.15.1. Discorre sobre os elementos objetivo e subjetivo do ilícito tributário: o ilícito tributário (elemento objetivo) e a intenção de fraudar, o dolo (elemento subjetivo).

3.15.2. Discursa sobre a vontade consciente do sujeito passivo em cometer o ilícito tributário – o dolo – introduzido pelos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64 na seara tributária.

3.15.3. Assevera a importância do correto entendimento do dolo tributário no lançamento de ofício, tendo em vista ser causa da majoração da multa de ofício, observando que não se pode confundir a ocorrência do ilícito com a intenção em praticá-lo.

3.15.4. Neste sentido, registra a forma de apreciação da multa majorada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que tem a posição de rejeitar sua aplicação quando não demonstrada a ocorrência do dolo associado ao ilícito tributário. Colaciona julgados.

3.15.5. Aduz que 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, apesar de ciente da sua obrigação com o fisco, age de forma consciente com o objetivo de não recolher tributo que entende ser devido. Adiciona ementas de acórdãos.

3.15.6. Para o caso concreto, quanto ao procedimento da Impugnante e o descabimento da multa qualificada, retoma a situação fática sob sua ótica, acima narrada, reiterando a mera associação com os corretores independentes; afirma que sempre buscou apurar os seus tributos corretamente, refuta a existência de fato oculto, documento falso e assevera a adoção de conduta pautada em raciocínio jurídico plausível.

3.15.7. Afirma que o modelo de negócio adotado pela Impugnante trata de um uso consolidado há décadas no ambiente do mercado imobiliário, adotado sistematicamente pelas imobiliárias e pelos Corretores Independentes, contra o qual apenas muito recentemente se insurgiu a RFB.

3.15.8. Nesse contexto, entende inaplicável a majoração e caso persista o lançamento, o que considera hipótese remota, a multa deverá ser restabelecida em 75%.

3.16. Por fim, cuida da impossibilidade de Cobrança de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.

3.16.1. No caso de ser mantido em todo ou em parte a autuação, o que admite para fins de argumentação, combate os juros, calculados pela taxa Selic, sobre a multa lançada de ofício.

3.16.2. Questiona o sentido de “crédito tributário” no art. 161 do CTN discorre sobre o tema à luz do art. 139 do CTN e conclui que deve ser restrito tal vocábulo, ou seja, de descumprimento da obrigação tributária. Reproduz julgados administrativos.

3.16.3. Conclui pela impossibilidade de cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício.

3.17. Em suas conclusões repassa todos os pontos anteriormente mencionados e acima sumariados e, ante o exposto, em seu pedido, requer que o Auto de Infração seja julgado integralmente improcedente, protestando, ainda, pela produção de provas.

3.17.1. Acrescenta, ao final, a pretensão de que todas as intimações e comunicações sejam encaminhadas à Impugnante, em seu endereço e adicionalmente aos seus advogados, no escritório destes.

3.18. Acompanham a impugnação (fls. 2148/2183) as cópias do documento de identificação de seu Patronos; procuração; alteração de contrato social da Impugnante; Recibos de Corretagem Autônoma.

4. Também impugnaram a Autuação os responsáveis solidários. Os sócios da Autuada, LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A, fls. 1967/1986; Wildemir Antonio Demartini, fls. 2184/2203 e Marco Antonio Moura Demartini, fls. 2213/1121. Lado outro, não consta dos autos que a responsável solidária Tao Empreendimentos Imobiliários SA. tenha impugnado.

4.1. Observa-se que as respectivas peças impugnativas dos responsáveis solidários sócios da Autuada e acima identificados são advindas do mesmo escritório de advocacia e contém razões de fato e de direito basicamente coincidentes. A argumentação, comum aos três e a diferenciada (indicada quando o caso), resume-se em:

4.2. Inicialmente, consta a exposição dos Fatos com a mesma visão da Autuada, destacando-se a lavratura dos Termos de Sujeição Passiva Solidária que tem como fundamento legal o art. 124, I do CTN e art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 (LPS Brasil); art. 124, I e art. 135, III, ambos do CTN (Wildemir e Marco Antonio).

4.2.1. Acrescentam que o mérito do Auto de Infração e as razões pelas quais deve ser cancelado constam da impugnação da LPS Brasília, razões estas incorporadas a esta por referência, visando, em primeiro plano, a impugnação de cada um dos supostos co-obrigados combater o Termo de Sujeição Passiva Solidária.

4.3. Quanto ao mérito, discorrem sobre a inaplicabilidade do art. 124, I do CTN, destacam o interesse comum e sua inexistência no presente caso. Citam legislação, doutrina e jurisprudência.

4.3.1. Argumentam que a Autoridade Fiscal não comprovou que a Autuada e as Solidárias possuíam direitos e deveres iguais comuns na relação jurídica que ensejou a suposta incidência tributária. Destacam que a solidariedade não se presume.

4.3.2. Afirmam que não foi demonstrado qualquer indício de confusão patrimonial e que a falta de prova da confusão patrimonial exclui a solidariedade.

4.3.3. Também alegam inexistência de comprovação de interesse que não seja meramente econômico na qualidade de sócias da LPS Brasília e desempenho de suas atividades.

4.3.4. Desta forma, não ter sido atendido o requisito de interesse jurídico comum no fato que constitui a hipótese de incidência tributária, como determina o art. 124, I do CTN.

4.3.5. O simples fato de figurarem no quadro societário da Autuada não ampara a imputação de solidariedade, por falta de previsão legal, reforçando que a Autoridade Fiscal não fez prova de qualquer das hipóteses de solidariedade.

4.3.6. Em decorrência, sem a presença dos requisitos previstos no art. 124, I do CTN, os Termos de Sujeição Passiva devem ser cancelados.

4.4. Ainda quanto ao mérito, a Impugnante LPS Brasil afirma a inaplicabilidade do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91.

4.4.1. Argumenta que para a aplicação do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 deve estar presente a unicidade de poder decisório e administração do dito grupo econômico, acrescida da centralização sobre a realização – ou não – dos atos e negócios que correspondam aos fatos geradores, bem como das obrigações tributárias.

4.4.2. Destaca que segundo o referido dispositivo, não basta pertencerem a um grupo econômico, sendo determinante o poder decisório determinante e concreto sobre os atos ligados ao fato gerador e ao cumprimento das obrigações tributárias.

4.4.3. No presente caso, afirma que a Autoridade Fiscal não comprovou a caracterização de situação nos moldes anteriormente mencionados, motivo pelo qual não subsiste o fundamento de solidariedade com fundamento no art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

4.5. De outra banda, os sócios responsáveis solidários Wildemir e Marco Antonio, defenderam a inaplicabilidade do art. 135, III do CTN.

4.5.1. Argumentaram a incompatibilidade entre a acusação de responsabilidade solidária (art. 124, I do CTN) e a responsabilidade pessoal (art. 135, III do CTN) e também a ausência dos pressupostos de aplicação do art. 135 do CTN no caso em debate.

4.5.2. Afirmam inconsistência na simultânea responsabilização solidária e pessoal dos sócios pessoas físicas, considerando incompatível o art. 135, III do CTN com a responsabilidade da própria LPS Brasília.

4.5.3. Acrescentam que não constam provas de que os responsáveis solidários – sócios pessoas físicas – tivessem agido de forma ilegal ou com excesso de poderes ou de forma ao contrário social da LPS Brasília.

4.5.4. Reforçam que a Autoridade Fiscal pretendeu arrolar os sócios como responsáveis pelo crédito sem provar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 135 do CTN.

4.5.5. Portanto, a inexistência dos requisitos para aplicação do art. 124, I e do art. 135, III do CTN conduzem ao necessário cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária (dos sócios pessoas físicas).

4.6. A questão subsidiária trazida em comum pelas três solidárias impugnantes trata da impossibilidade de responsabilização por penalidades.

4.6.1. Refutam a imputação de devedora solidária da multa de ofício aplicada, vez que de acordo com o art. 124 do CTN a solidariedade alcança somente a obrigação tributária principal, com o que não inclui a multa.

4.6.2. Acrescentam que somente o agente infrator responde pela penalidade, sendo indispensável a comprovação da ocorrência de dolo específico, consoante art. 173 do CTN, situação não verificada no presente caso.

4.7. Por fim, nos moldes da impugnação da Autuada, apresentam suas conclusões onde repassam as questões acima mencionadas e, em seus pedidos, requerem a improcedência integral do Auto de Infração e protestam pela produção de provas.

4.7.1. Adicionalmente, pretendem que todas as intimações e comunicações sejam encaminhadas à (cada) Impugnante, em seu endereço, bem como aos seus advogados, no escritório destes.

A exigência foi integralmente mantida no julgamento de primeira instância (fls. 2300/2354), importando destacar ter havido aparente erro material na prolação na redação do acórdão quanto à menção ao recurso de ofício interposto (fl. 2302), pois, ao contrário do que ocorreu nas demais autuações relativas ao procedimento fiscal em referência, com relação a esse lançamento não houve impugnação acolhida no que se refere à incorporadora, consoante dantes relatado. Ou seja, como o lançamento foi considerado totalmente procedente, e não nenhuma pessoa foi excluída da responsabilidade tributária, não há objeto caro ao recurso de ofício.

A autuada interpôs recurso voluntário em 5/5/2016 (fls. 2356/2428), 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. 2616/2637, 2544/2570, e 2785/2851. 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. 2938/2942) juntando documentos novos ao processo, e demandando a aplicação do decidido no RE *[sic]* 1.599.51/SP à controvérsia.

É o relatório.

Voto

Do recurso de ofício

Compulsando os autos, verifica-se que o lançamento foi integralmente mantido, não havendo tampouco qualquer exclusão de solidariedade, valendo salientar que não houve impugnação por parte da empresa incorporadora/construtora, no caso a Tao Empreendimentos Imobiliários SA.

Assim sendo, ausentes as hipóteses autorizadoras previstas no art. 34 do Decreto nº 70.235/72, c/c a Portaria MF nº 03/08, não deve ser conhecido o recurso de ofício.

Dos recursos voluntários

Os recursos voluntários apresentados são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço, cabendo ressaltar, contudo, não ser possível admitir a apreciação dos documentos intitulados "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, conseqüentemente, 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. 3º, § 2º do Código de Defesa do Consumidor: *§ 2º 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 Benjamin, como relator do voto condutor do REsp nº 519.260/RJ, em 9/4/2008 (¹o 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

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

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 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 vênua 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 regularmente 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 interessados, 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 a empresa Tao Empreendimentos Imobiliários S/A. (LEV TE).

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' e '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. 76/77), 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 no voto do relator da decisão contestada, o qual restou vencido àquela ocasião. 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 regram 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 REsp nº 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 TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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

2. Agravo regimental não provido. (grifei)

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 epígrafados, 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 ilegalidade 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 de não conhecer do recurso de ofício, e de dar parcial provimento 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.

(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 específica, 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 ele, 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

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

*de intermediação, aí sem representação, ao corretor. O elemento de serviço ou de obra que entra no contrato de corretagem não lhe tira a característica, se criados o dever e a obrigação de desenvolver atividade e de comunicação, para se poder ter o ensejo de negociação: bilateraliza-se o contrato, quebrando a unilateralidade, ou ao lado dessa (C. E. RIESENFELD, *Der Civilmakler*. Gruchots Beiträge, 37, 277 e 847; W. REULING, *Provisionsansprüche*, 40, 193; E. RIEZLER, *Der Werkvertrag*, 91; H. SIBER, *Der Rechtszwang*, 48 s.). Pela bilateralidade, sempre, mesmo se não ocorre dever e obrigação por parte do corretor: C. CROME (Die partiarischen Rechtsgeschäfte, 45; System, II, 709), F. SCHOLLMAYER (Recht der Schuldverhältnisse, 113), PAUL OERTMANN (Das Recht der Schuldverhältnisse, 759 s.) e OTTO VON GIERKE (Deutsches Privatrecht, III, 709). Se o corretor não assume o dever de desenvolver atividade, a fim de poder informar o outorgante, a sua prestação de informar é que determina o direito a receber remuneração. Isso não quer dizer que, sendo unilateral o contrato, não fique vinculado, - não pode praticar atos contrários aos interesses do outorgante, tem dever de discrição, não pode, de má fé, com dano para o outorgante, suspender a atividade que voluntariamente começou, nem pode usar essa atividade para informar a outrem, com dano para o outorgante. Se o corretor assume o dever de desenvolver atividade necessária à obtenção do informe e de informar, ou a prestar o informa que já tem, bilateraliza-se o contrato de corretagem. A opinião que sustenta desnaturar-se, com a bilateralização, o contrato, tornando-se, apenas, contrato de serviço, parte de que: a) o contrato ou é de corretagem ou é de serviço; b) não se pode pensar em incidirem as regras jurídicas sobre corretagem e, subsidiariamente, as regras jurídicas sobre contrato de serviços."*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:

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.

*"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 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

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.

⁵ CORNETTI, Marcelo Tadeu, *Direito comercial - direito de empresa*, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 161

*"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 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 remuneraram, 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 contato 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 despendar 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

⁶ VENOSA, Sílvio, *Código Civil interpretado*, São Paulo, Atlas, 2010, p. 686.

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, amiadando 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 específica 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, novamente 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