



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

Processo n° 10166.724560/2014-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-007.295 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente LPS BRASÍLIA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, não é apto a regular a atividade de lançamento, bem como o processo administrativo fiscal dele decorrente.

CORRETOR DE IMÓVEIS. IMOBILIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Quando o conjunto probatório que instrui os autos revela que o corretor de imóveis não mantém uma relação de parceria ou associação com a imobiliária, executando serviços que são essenciais à própria atividade fim da pessoa jurídica, a remuneração percebida pelo corretor autônomo pela comercialização de imóvel refere-se à prestação de serviços para a empresa imobiliária, na condição de contribuinte individual, hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

CIRCULARIZAÇÃO.

Correto o procedimento de diligência que encaminha questionário a ser respondido por trabalhadores ligados a fato a ser analisado, a fim de entender as circunstâncias que ocorreram as prestações de serviço, mormente quando a empresa fiscalizada é omissa em prestar informações ao fisco.

ARBITRAMENTO

Correto o procedimento de arbitramento realizado por critério objetivo e lógico ante a omissão do contribuinte em fornecer informações.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LIMITA DO TETO DO BENEFÍCIO.

Ao lançar de ofício a contribuição previdenciária do segurado contribuinte individual, deve a autoridade fiscal respeitar o teto do benefício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DE COMPROVAÇÃO DE DOLO.

No lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir da competência 12/2008, é devida a multa de ofício de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado, sendo cabível a sua qualificação apenas quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em relação à multa de ofício não recolhida no prazo legal incidem juros de mora à taxa Selic.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONTROLADORA.

É considerada responsável solidária no polo passivo da obrigação tributária a empresa controladora quando resta comprovada a existência de interesse comum de que trata o art. 124 do CTN, decorrente do liame inequívoco presente nas atividades desempenhadas pelas empresas envolvidas (Controlada e Controladora).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário da autuada quanto à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e quanto à alegada não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e, também, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da autuada quanto à cota dos segurados, para que seja excluída do lançamento apenas a parcela que tiver excedido ao teto do salário de contribuição. Por voto de qualidade, negado provimento ao recurso voluntário da autuada quanto ao arbitramento da base de cálculo e negado provimento ao recurso voluntário da responsável solidária, LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A, quanto a sua exclusão do pólo passivo. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Gabriel Tinoco Palatnic, Renata Toratti Cassini (Relatora) e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento aos recursos. Por maioria de votos, negado provimento ao recurso voluntário da autuada quanto à circularização. Vencido o conselheiro Gregório Rechmann Junior, que deu provimento ao recurso. Por maioria de votos, dado provimento ao recurso voluntário da autuada quanto à qualificação da multa aplicada, sendo reduzido seu percentual ao patamar ordinário de 75%. Vencidos os conselheiros Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Por maioria de votos, dado provimento aos recursos voluntários das pessoas físicas, Wildemar Antonio Demartini e Marco Antonio Moura Demartini, excluindo-as do pólo passivo.

Vencido o conselheiro Luís Henrique Dias Lima, que negou provimento aos recursos. Quanto à LINDB, votaram pelas conclusões os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Maurício Nogueira Righetti, Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, tendo o conselheiro Maurício Nogueira Righetti manifestado intenção de apresentar declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Sérgio da Silva.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

(assinado digitalmente)

Paulo Sérgio da Silva – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recursos voluntários interpostos pela contribuinte LPS BRASÍLIA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA. e pelos responsáveis solidários Wildemar Antônio Demartini, Marco Antônio Moura Demartini e LPS BRASIL Consultoria de Imóveis S/A, em face do Acórdão da 13ª Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP) que julgou parcialmente procedentes os autos de infração DEBCAD n.ºs **51.040.961-0** e **51.065.283-2** por meio dos quais foram lançadas, respectivamente, contribuições devidas à Seguridade Social pela empresa incidentes sobre pagamento (comissões) realizado a contribuintes individuais nas competências 01/2010 a 12/2011 não declarados em GFIP (contribuição patronal) e contribuições devidas à Seguridade Social pelos segurados contribuintes individuais não retidas pela empresa contratante dos serviços não repassadas ao órgão arrecadador incidentes sobre aquele mesmo pagamento realizado a contribuintes individuais nas competências 01/2010 a 12/2011 não declarados em GFIP.

Segundo o relatório fiscal, ambas autuações dizem respeito a pagamentos de comissão/premiação de vendas realizados a corretores que prestaram serviços à autuada (LPS Brasília Consultoria de Imóveis Ltda.) na intermediação imobiliária vinculada aos empreendimentos da empresa VICTORIA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

O crédito tributário totalizou, na data de consolidação (08/09/2014), o valor de R\$ 1.763.941,88 (um milhão e setecentos e sessenta e três mil e novecentos e quarenta e um reais e oitenta e oito centavos).

A ação fiscal teve por objeto a verificação do cumprimento de obrigações principais e acessórias relativas a contribuições previdenciárias. Sendo a atividade principal da empresa a intermediação ou comercialização de imóveis ou unidades imobiliárias autônomas, a autoridade fiscal relata as tentativas de obter a documentação comprobatória dos serviços prestados por contribuintes individuais, incluindo-se comprovantes das remunerações pagas, devidas ou creditadas a corretores ou consultores imobiliários pessoas físicas, bem como discriminativo dos valores pagos, com identificação de nome, CPF, NIT, CRECI e competência.

Em resposta às intimações, dia que a fiscalizada apresentou esclarecimentos no sentido de que não toma serviços de corretores de imóveis independentes, nem efetua pagamentos em favor destes. Tais corretores seriam contratados e remunerados diretamente por seus clientes, compradores dos imóveis. Ao explicar suas atividades, a fiscalizada afirma que auxilia o incorporador a definir as características mercadológicas do produto e, com o seu lançamento, é autorizada a torná-lo acessível ao mercado. Por sua vez, o corretor independente faz a intermediação da transação, associando-se à LPS Brasília. Por fim, o comprador assume 3 obrigações distintas no ato da contratação, quais sejam de pagar o preço do imóvel, de remunerar a LPS Brasília e de remunerar o corretor independente.

Entendendo que a fiscalizada não apresentou documentos e esclarecimentos suficientes para comprovar a veracidade dessas informações, a autoridade fiscal realizou diligências junto a incorporadoras/construtoras para as quais a fiscalizada prestou serviços de intermediação imobiliária, a prestadores de serviços pessoas físicas, (entre diretores, coordenadores, supervisores e corretores integrantes das equipes de venda da autuada) e a compradores de imóveis da carteira de negócios imobiliários da empresa, emitindo termos de intimação para fins específicos de prestação de informações e esclarecimentos de interesse do Fisco como forma de subsídio à ação fiscal desenvolvida na empresa LPS Brasília.

Diz que os esclarecimentos prestados pelos compradores de imóveis foram consistentes no sentido de que os corretores que os atenderam se identificaram como representantes da imobiliária LPS Brasília e, em geral, usavam crachá, camiseta e/ou cartão de identificação dessa empresa, que emitiram vários cheques para fins de pagamentos diversos, inclusive do sinal e da comissão/premiação pela intermediação imobiliária realizada pelo corretor e pelos demais membros integrantes da equipe de vendas da LPS Brasília (corretor, supervisor/coordenador, gerente, diretor, LPS) e que a concretização do negócio ocorreu nos stands de venda da imobiliária e/ou da incorporadora/construtora, geralmente no local da obra, ou ainda na sede da empresa LPS Brasília.

Relata que os corretores circularizados, por sua vez, esclareceram, em síntese, que embora assinassem praticamente todos os documentos relacionados à venda do imóvel, 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, que as comissões/premiações de vendas eram definidas pelas construtoras/incorporadoras em conjunto com a imobiliária LPS

Brasília, que prestavam serviços 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.

Por fim, relata a fiscalização que as pessoas jurídicas diligenciadas esclareceram, resumidamente, ser praxe no mercado imobiliário do Distrito Federal a concessão de autorizações de intermediação com base no princípio da informalidade e da boa-fé entre as incorporadoras/construtoras e as imobiliárias e que após a imobiliária prestar consultoria mercadológica à incorporadora, esta define o preço do imóvel e o valor da corretagem que, conforme costume adotado no mercado, varia entre 3,5% a 5,0%; que afirmaram, ainda, que a ligação incorporadora-mercado é feita pela imobiliária e a relação comprador-incorporadora é feita por meio de corretores independentes e 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.

Esclarece a fiscalização que diante dos fatos apurados, considerando ainda os esclarecimentos insuficientes e insatisfatórios da empresa fiscalizada sobre a sistemática e a documentação empregada na comercialização de imóveis relativos aos empreendimentos da sua carteira de negócios imobiliários, concluiu que a autuada participa ativamente de todas as etapas da intermediação imobiliária, que vai desde o preenchimento da ficha cadastral, da emissão da proposta de compra e venda com recibo de sinal, da emissão do RPA e da nota fiscal para pagamento da comissão de venda até a coleta final da assinatura do contrato de compra e venda entre as partes (comprador e vendedor, em geral, a incorporadora).

Entendeu a auditoria fiscal que a fiscalizada, quer na condição de prestadora de serviço às incorporadoras/construtoras, quer na condição de tomadora de serviço dos profissionais pessoas físicas, atua no intuito de fragmentar as etapas da comercialização de imóveis por meio de atos simulados/dissimulados, com a finalidade de vincular os corretores autônomos diretamente aos compradores de unidades imobiliária, sendo que todo esse processo de intermediação, apesar das afirmativas em contrário da fiscalizada, é executado sob a sua orientação, coordenação, controle, supervisão e direção, responsabilizando-se pelo fornecimento dos materiais e de toda a estrutura de apoio aos profissionais pessoas físicas para que estes prestem um bom serviço de atendimento aos clientes compradores.

Concluiu que o adquirente não toma conhecimento antecipado, adequado e transparente de boa parte de seus direitos e obrigações para a formação de seu livre convencimento, a não ser de forma superficial, no momento da assinatura da proposta de compra e venda. Afirma que esses procedimentos, adotados pelos entes imobiliários (incorporadora e/ou imobiliária), além de ferirem a legislação tributária, também contrariam o disposto nos arts. 6º, IV e V, 7º, p. ún., 39, I, 42, p. ún. e 51 do Código de Defesa do Consumidor.

Acrescenta que os adquirentes de imóveis afirmaram que o corretor já se encontrava nos locais de venda designados pela fiscalizada, identificando-se como representante da LPS. Os corretores de imóveis diligenciados, por sua vez, também esclareceram que cumpriam plantões nos pontos de venda ou stands da LPS (ou da incorporadora/construtora contratante), que a imobiliária fornecia toda a estrutura e documentação necessárias para a conclusão da venda de imóvel e que recebiam o pagamento da corretagem (em geral cheque emitido pelo comprador) da Tesouraria/setor financeiro da

LPS após a assinatura final do contrato entre o comprador e o vendedor (incorporadora/construtora).

Conclui estar demonstrado o procedimento ilícito da fiscalizada 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 objetivo de se eximir do pagamento dos encargos tributários devidos na operação, principalmente no que tange às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos corretores e demais pessoas físicas pelos serviços de intermediação imobiliária que foram prestados para a empresa autuada, o que também caracterizaria tentativa de modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias, o que é vedado pelo art. 123 do CTN.

Diante dos fatos apurados, o Auditor-Fiscal considerou fato gerador da obrigação principal a prestação de serviços de intermediação imobiliária mediante o pagamento de remuneração, a título de comissão/premiação de venda, a segurados contribuintes individuais (corretores, coordenadores, diretores 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.

Em razão do sujeito passivo deixar de entregar os principais documentos solicitados e de prestar esclarecimentos deficientes, insatisfatórios e/ou que não mereçam fé quanto ao pagamento de comissão/premiação aos profissionais responsáveis pela comercialização de imóveis pertencentes à carteira de negócios da autuada, a autoridade administrativa, com fundamento no art. 148 do 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.

Para tanto, utilizou-se do procedimento de aferição indireta, tendo como parâmetro os valores de comissão/premiação de corretagem recebidos pela fiscalizada e informados por ela nas **Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias** (DIMOB anos-calendário 2010 e 2011) e na conta contábil 311000 (Intermediação de Venda).

Considerando a previsão de divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária em 50% para cada parte, conforme Tabela de Honorários publicada no sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região (CRECI/DF), considerou como remuneração paga aos corretores e demais pessoas físicas o mesmo valor da comissão/premiação recebida pela empresa Lopes Royal e registrado na DIMOB 2010 e 2011 e na mencionada conta contábil.

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

Entende que por ter a fiscalizada agido no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias apuradas e de impedir ou retardar o conhecimento da sua condição pessoal de contribuinte, tendo, com isso, afetado a obrigação tributária principal, a

multa de ofício de 75% foi aplicada em dobro (qualificada em 150%), nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Foram arrolados como responsáveis solidários os sócios da autuada, quais sejam LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A, Wildemir Antonio Demartini e Marco Antônio Moura Demartini.

Relata a autoridade fiscal que a LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A se trata de sócia majoritária da autuada, com 51% de participação no seu capital social, e tem participação permanente em aproximadamente 23 empresas coligadas/controladas em outros Estados e no Distrito Federal, sendo a fiscalizada uma das integrantes desse grupo econômico, que tem como principal objeto a prestação de serviço de consultoria e intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis ou de direitos e obrigações a eles relativos.

Aponta que existem diversos interesses comuns entre essas duas empresas, tais como controle acionário, administradores, atividade econômica e entende que também têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, qual seja a prestação de serviços remunerados de intermediação imobiliária por corretores pessoas físicas, tão determinantes e imprescindíveis para que a fiscalizada LPS Brasília auferisse expressivas receitas brutas de vendas de imóveis.

Cita o art. 30, X, da Lei nº 8.212/91, c.c. o art. 222 do Decreto nº 3.048/99, que determinam que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da citada lei e regulamento.

Quanto a Wildemir Antonio Demartini, informa a autoridade fiscal que se trata de sócio da empresa desde o início de sua atividade e sempre exerceu o papel de Diretor Geral e Responsável Técnico junto ao CRECI. Sobre o Marco Antônio Moura Demartini, sócio minoritário, informa que sempre se manteve no exercício do cargo de Diretor Administrativo, com poderes para praticar todos os atos necessários ao bom e regular funcionamento da empresa, inclusive com participação na comissão de venda destinada à Lopes Royal, conforme informações prestadas pelos corretores e coordenadores/diretores diligenciados.

Fundamentando-se na documentação apresentada quanto à comercialização de unidades imobiliárias, a fiscalização concluiu que as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico Real Engenharia, por contratarem os serviços da empresa LPS Brasília para a intermediação da comercialização de diversos imóveis ou fração ideal de terreno vinculada a uma unidade autônoma (vendas na planta ou em lançamento) da sua carteira de negócios imobiliários e por participaram, de forma isolada e/ou conjuntamente com a empresa autuada, da transferência, ao comprador do imóvel, da responsabilidade pelo pagamento da comissão/premiação aos corretores autônomos, foram arroladas como responsáveis solidárias dos créditos tributários lançados na fiscalizada LPS BRASÍLIA.

Por fim, informa o auditor fiscal que emitiu representação fiscal para fins penais, a ser encaminhada à autoridade competente, em razão da não inclusão dos segurados contribuintes individuais que prestaram serviços de intermediação imobiliária à autuada e as respectivas remunerações pagas, devidas ou creditadas nas folhas de pagamento e nas GFIP, bem como por ter deixado de lançar mensalmente em títulos próprios da contabilidade as contribuições previdenciárias devidas e as remunerações pagas, o que caracterizaria, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no art. 337-A do Código Penal.

Tanto a autuada quanto os responsáveis solidários apresentaram impugnações tempestivamente, que foram sintetizadas pela decisão recorrida, e de que pedimos vênias para reproduzir nos valermos:

IMPUGNAÇÕES

A LPS BRASÍLIA Consultoria de Imóveis S/A., após breve relato dos fatos e das conclusões da autoridade fiscal, argumenta que o Auditor-Fiscal não identificou a roupagem jurídica de que se reveste a relação estabelecida entre a empresa e os Corretores independentes, regida pelo art. 6º da Lei nº 6.530/78 e pelo art. 728 do Código Civil, o que afasta esta relação do modelo de contrato de prestação de serviços.

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

Afirma que o corretor não se confunde com o “vendedor”, que é mero **preposto** do empresário, que atua em nome e por conta deste e não corre nenhum risco da atividade por este explorada. Nesse sentido, diz que a afirmação da autoridade lançadora de que a atividade dos corretores independentes se desenvolveria sob orientação, coordenação e controle da impugnante é inócua, uma vez que os corretores independentes correm, como os empresários, todos os riscos associados às suas atividades.

Argumenta que as normas que regulamentam a relação entre corretores de imóveis pessoas física e jurídica, quais sejam o Código Civil, a Lei nº 6.530/78 e o Decreto nº 81.871/78, que a regulamenta, estabelece uma relação **horizontal** entre esses atores, nos moldes de uma associação ou parceria. Tal interpretação foi consagrada no art. 728 do Código Civil de 2002: Se o negócio se concluir com a intermediação de mais de um corretor, a remuneração será paga a todos em partes iguais, salvo ajuste em contrário.

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

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

Alega ser plenamente possível que a impugnante dê orientações, compartilhe know-how, e ofereça certa estrutura de trabalho aos corretores independentes, com o objetivo de coordenar (não controlar) a atividade destes com a sua própria. Semelhante coordenação, aliás, é muito comum numa sociedade, que também possui causa associativa: um sócio pode

oferecer informações e ferramentas de trabalho a outro sócio, sem que com isto um se torne prestador de serviços contratado pelo outro. O que subjaz à base da coordenação é o fato de que as contribuições feitas pelos envolvidos sempre são direcionadas à persecução de objetivos comuns.

No caso concreto, afirma que o comprador de imóveis remunera o corretor independente em razão do atendimento prestado. Por sua vez, o corretor independente, em contraprestação ao acesso à autorização de corretagem dada pela incorporadora/vendedora e a determinada infraestrutura para a captação de clientela (telefone, cartões de visita, etc.), “remunera” a imobiliária.

Afirma não existir o pagamento de remunerações entre impugnante e os corretores independentes, mas sim rateio (como prevê o art. 728 do Código Civil) de valores pagos diretamente pelos beneficiários da intermediação levada a efeito. E sobre a questão, pondera que a autoridade fiscal não afirma nem comprova, em momento algum, a realização de pagamentos pela impugnante.

Alega ser descabida a afirmação da fiscalização no sentido de “falta de livre convencimento”, por parte dos compradores de imóveis, quanto a estarem contratando os corretores independentes no ato do fechamento do contrato. Argumenta que todos os compradores receberam os recibos de pagamento autônomo emitidos pelos corretores independentes, e contra os fatos atestados em tal documento não se insurgiram. O recibo de pagamento autônomo formaliza não apenas o pagamento, como a própria relação de corretagem estabelecida entre o cliente e o corretor independente.

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

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

Ressalta que a acusação de simulação somente faria sentido se a autoridade fiscal tivesse afirmado e demonstrado o conluio entre a impugnante e o comprador, não sendo aplicável a mera presunção de que todos os compradores de imóveis teriam ajustado acordos simulatórios com a impugnante e os corretores independentes.

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

Portanto, conclui que não é verdadeira a afirmação do relatório fiscal de que haveria inequívoca ilegalidade no modelo contratual adotado comumente no âmbito da corretagem de imóveis, argumentando que mesmo que a ilegalidade da prática comercial em questão fosse confirmada, isso não teria o condão de ocasionar a requalificação dos fatos, de modo a ficarem configurados os suportes fáticos referidos na legislação tributária.

Acrescenta que a autoridade fiscal não nega que os compradores efetuaram os pagamentos devidos aos corretores independentes, limitando-se a afirmar que estes pagamentos foram ilegais, abusivos, lesivos etc., como se tivesse legitimidade para pleitear eventuais direitos alheios, em matéria de direito do consumidor. Alega que ainda que admitida, esta discussão somente pode repercutir no âmbito da responsabilidade civil e não importa ao direito tributário.

Argumenta que ao cogitar da transferência da sujeição passiva, a autoridade fiscal desenvolve uma narrativa que contraria a lógica formal, uma vez que o art. 123 do CTN, como regra geral, nega eficácia às convenções que tenham este escopo.

Ainda, em que pese a autoridade fiscal não ter comprovado a efetiva realização de pagamentos pela impugnante em favor dos corretores independentes, a impugnante comprova a inexistência do fato tributável discutido mediante a apresentação de cópias de recibos de pagamentos autônomos emitidos por compradores em favor de corretores independentes, documentos estes que alega terem sido obtidos com muito custo, haja vista não manter a guarda de documentos relativos à atividade de terceiros.

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

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

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

Afirma que há de se diferenciar a aparência que o empresário quer conferir ao seu negócio, única conhecida pelo consumidor, da essência jurídica que ele possui e que deve ser buscada pelo Fisco. O consumidor, na maioria das vezes, não tem condições de realizar uma análise técnico-jurídica do negócio de que participa. Exemplifica, didaticamente, dizendo que diria que fulano ou cicrano trabalha “para” o McDonald’s ou “para” a Casa do Pão de Queijo, quando, na realidade, trabalha para outra empresa, que não se chama nem uma coisa, nem outra.

Nessa linha, argumenta que a autoridade fiscal não se limitou a coletar fatos puros quando indagou da existência de “trabalho”, “serviço”, ou “vinculação” aos compradores

de imóveis, que emitiram suas opiniões quando da circularização acerca da relação dos corretores independentes com a impugnante baseadas exclusivamente na aparência do negócio da impugnante, que jamais pode ser pressuposto de incidência tributária.

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

Refuta o procedimento adotado pela autoridade fiscal de definir a base de cálculo do auto de infração com base no procedimento de arbitramento sem observar as diretrizes procedimentais estabelecidas pela legislação de regência. No caso de falta de informações sobre fatos tributáveis, alega que a autoridade fiscal pode, observadas as condições legais específicas, valer-se do procedimento de arbitramento, mas nada a autoriza a descumprir o teto do salário de contribuição.

Sustenta ser ônus do auditor fiscal a identificação dos beneficiários das remunerações discutidas para que restassem cumpridas as exigências mínimas necessárias para a apuração de base de cálculo legalmente válida. Ao contrário, a autoridade fiscal optou por se utilizar da criatividade e adotar um procedimento de arbitramento sem nenhuma base legal, motivo pelo qual o lançamento deverá ser cancelado.

Diz ser relevante o fato de a autoridade fiscal ter adotado a Tabela de Honorários do CRECI para definir, a partir do percentual previsto de 50% para rateio da comissão entre imobiliária e corretores independentes, o valor da remuneração que a impugnante teria pago a estes. No entanto, considerando que o CRECI, seguindo o entendimento previsto na legislação especial, decorrente dos usos e costumes vigentes e da prática da corretagem imobiliária vigentes há décadas, entende que este rateio não diz respeito a pagamento de remuneração, mas a corretagem, a Autoridade Fiscal se utilizou, para a aferição indireta, de um documento que nega a sua tese.

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

Subsidiariamente, requer seja afastado o agravamento da multa de ofício com base na acusação de evidente intuito de fraude de sua parte.

Alega que a adoção de procedimento fiscal indevido, porém praticado de boa-fé e devidamente embasado em práticas e costumes socialmente consolidados há anos, consiste no chamado "erro de proibição", situação bem diferente daquela em que o sujeito passivo está ciente da sua obrigação para com o fisco, porém age de forma consciente e voluntária com o intuito de não recolher tributo que entende ser devido, o que não é a hipótese tratada.

No presente caso, o modelo de negócio adotado pela impugnante está embasado em procedimento em uso e consolidado há décadas no ambiente do mercado

imobiliário, adotado sistematicamente pelas imobiliárias e pelos corretores independentes, e contra o qual apenas muito recentemente se insurgiu a RFB.

Assim, é absurda a acusação de que a fiscalizada teria adotado um procedimento sabidamente incorreto. Em tal contexto, a agravamento da multa de ofício fere o bom senso e a correta interpretação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, além de contrariar toda a jurisprudência do CARF sobre o tema.

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

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

IMPUGNAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS - SÓCIOS PESSOAS FÍSICAS

Os sócios da autuada, Wildemir Antônio Demartini e Marco Antonio Moura Demartini, responsabilizados solidariamente, protocolizaram Impugnações tempestivas e em peças distintas que, porém, por terem sido subscritas pelo mesmo patrono e conterem idêntico teor, serão analisadas conjuntamente.

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

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

Salientam que a existência de meros interesses econômicos, conforme apontado no relatório fiscal, não autoriza a instauração da solidariedade, sob pena de se ampliar indevidamente a possibilidade de atribuição de responsabilidade a pessoas alheias ao fato gerador tributário.

Entendem que a autoridade fiscal não comprovou que os impugnantes e a LPS Brasília teriam agido, conjuntamente, nas relações jurídicas de que teriam resultado os supostos fatos geradores tributários, sendo a qualidade de sócio insuficiente para ensejar a responsabilidade solidária. Isto porque o relatório fiscal indica como interesse comum a expectativa de que a LPS Brasília auferisse receitas mediante a prática de suposto ilícito

tributário. Este argumento, porém, confunde o interesse comum a que faz referência o art. 124, I, do CTN, com o interesse meramente econômico que todo sócio nutre com relação à sociedade investida. Essa tese, caso aceita, implicaria em tratar todo sócio como solidariamente obrigado pelos débitos das sociedades das quais participasse, o que é um equívoco.

Relembrem que solidariedade não se presume e citam decisão do CARF que considera a confusão patrimonial como requisito para caracterizar o interesse comum. Acrescentam que não restou demonstrado nenhum indício sequer de confusão patrimonial entre os impugnantes e a LPS Brasília, o que afasta a aplicabilidade do artigo 124, I do CTN ao presente caso concreto.

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

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

Alegam que o relatório fiscal não comprovou que os impugnantes teriam agido de forma ilegal ou com excesso de poderes, ou de forma contrária ao estatuto social da LPS Brasília. A incidência do dispositivo em questão requer prova de dolo específico do sócio, manifestado por deliberação ou outro ato de sua incumbência, que sabidamente contraria a lei e objetiva a obtenção de vantagem tributária indevida.

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

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

Ainda que assim não se entenda, sustentam que os impugnantes não podem figurar como devedores solidários da multa de ofício aplicada, uma vez que o art. 124 do CTN é claro quanto a alcançar somente a obrigação tributária principal, excluída a multa.

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

Por fim, requerem (i) sejam os Termos de Sujeição Passiva julgados integralmente improcedentes; (ii) a produção de todas as provas admitidas em direito; (iii) que todas as intimações e comunicações referentes ao presente processo administrativo sejam

remetidas aos endereços dos impugnantes, constantes do cadastro da RFB, bem como para o escritório de seus advogados infra-assinados.

IMPUGNAÇÃO DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA - SÓCIA PESSOA JURÍDICA

A sócia pessoa jurídica da autuada, LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A, responsabilizada solidariamente pelas autuações em exame, apresentou as seguintes alegações em sua impugnação, resumidamente:

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

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

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

Entende que a autoridade fiscal não comprovou que a impugnante e a LPS Brasília teriam agido, conjuntamente, nas relações jurídicas de que teriam resultado os supostos fatos geradores tributários, sendo a qualidade de sócio insuficiente para ensejar a responsabilidade solidária. Isto porque o Relatório fiscal indica como interesse comum da impugnante a expectativa de que a LPS Brasília auferisse receitas mediante a prática do suposto ilícito tributário. Este argumento, porém, confunde o interesse comum a que faz referência o art. 124, I, do CTN, com o interesse meramente econômico que todo sócio nutre em relação à sociedade investida. Essa tese, se aceita, implicaria em tratar todo sócio como solidariamente obrigado pelos débitos das sociedades das quais participasse.

Relembra que solidariedade não se presume e cita decisão deste Conselho que considera a confusão patrimonial como requisito para caracterizar o interesse comum. Acrescenta que não restou demonstrado nenhum indício de confusão patrimonial entre a impugnante e a LPS Brasília, o que afasta a incidência do artigo 124, I do CTN, ao presente caso concreto.

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

Defende não estarem presentes as condições que autorizam a aplicação ao caso do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, pois a obrigação solidária com fundamento neste dispositivo exige que haja verdadeira unicidade do poder decisório e administrativo entre as

sociedades de um grupo econômico e que o grau da centralização decisória alcance as decisões sobre a realização ou não dos atos e negócios que correspondam aos fatos geradores, bem como que alcance a decisão acerca do cumprimento das obrigações tributárias. Dentro dessa moldura deve ser feita a análise dos elementos que darão azo à solidariedade, não sendo lícita a interpretação meramente literal de que em havendo grupo econômico, de direito ou de fato, automaticamente responderão solidariamente todas as pessoas integrantes desse grupo.

Nessa linha, o artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91 atribui obrigação solidária àqueles que possuem competência decisória concreta e determinante sobre os atos que correspondem ao fato gerador, bem como ao cumprimento das obrigações tributárias, e não em função do simples pertencimento ao grupo econômico.

Argumenta que a fiscalização não comprovou que a impugnante exerce sobre a LPS Brasília poder decisório capaz de determinar a prática dos atos que teriam constituído o suposto crédito tributário lançado, tampouco que teria tido ingerência sobre o cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias que a fiscalização pretende imputar à LPS Brasília. Portanto, não restou demonstrada a caracterização de situação que autoriza a imputação de obrigação solidária à impugnante com fundamento no art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

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

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

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

IMPUGNAÇÃO DAS RESPONSABILIDADES SOLIDÁRIAS - INCORPORADORAS/VENDEDORAS

O sujeito passivo, por solidariedade, VICTORIA CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. apresentou impugnação e documentos tempestivamente (fls. 1.874/1.916), alegando, em síntese:

a) que contratou a Autuada para que intermediasse a alienação de unidades habitacionais que havia construído, contudo, no contrato firmado não há nenhuma manifestação ou acordo que possa relacioná-la a qualquer dever tributário afeto exclusivamente a LPS.

b) sustenta não haver legislação que atribua obrigação à Vitória de proceder recolhimento direto ou indireto das obrigações previdenciárias da LPS e sem a existência de previsão legal, há inegável violação ao art. 108, § 1º do CTN.

d) quanto à responsabilidade de pagamento da comissão de corretagem, afirma que o Código Civil faculta expressamente às partes negociarem acerca de tal ônus contratual, sendo, inclusive, aceita pelo Judiciário a referida faculdade por assentada em lei civilista. Transcreve art. 724 do Código Civil.

e) em reforço, esclarece que nenhum dinheiro ingressa nas contas da Victoria, ou seja, em momento algum a teve participação na contratação preliminar havida entre o corretor e o comprador do imóvel, haja vista que aquela relação é particular e dissociada da relação contratual havida entre as partes.

f) entende que o fato gerador da responsabilidade solidária deve ser realizado em conjunto pelas empresas, o que não ocorre no caso dos autos.

g) partindo da previsão contida no art. 124, I do CTN, argumenta que a simples existência de relação contratual entre as partes não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária, sendo necessário que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador da obrigação principal.

h) no caso dos autos, não há entre a impugnante e a Autuada nada além de relação jurídica contratual, sem nenhuma interferência na existência do fato gerador que dá sustentáculo à contribuição previdenciária vindicada.

i) quanto ao interesse comum suscitado pela norma do art. 124, I do CTN, trata-se de interesse jurídico e não meramente econômico. Apóia-se em doutrina que colaciona.

j) refere-se à Portaria nº 2.284/10 da RFB, especialmente a seu art. 2º, para concluir que não houve a união das provas necessárias para configuração da solidariedade entre as empresas.

i) requer seja julgado improcedente o lançamento fiscal em relação à impugnante em virtude de não ser obrigada solidariamente em relação ao débito em questão.

A DRJ julgou **improcedentes** as impugnações da autuada LPS BRASÍLIA Consultoria de Imóveis Ltda., mantendo-se os créditos tributários exigidos por meio dos autos de infração DEBCAD nºs 51.040.958-0 (contribuição patronal) e 51.065.280-8 (contribuição dos segurados), das responsáveis solidárias LPS BRASIL Consultoria de Imóveis S/A, Wildemir Antônio Demartini e Marco Antônio Moura Demartini, sócios da autuada, para mantê-los no polo passivo como responsáveis solidários pelos créditos tributários constituídos, e julgou **procedente em parte** a impugnação das responsáveis solidárias Real Engenharia S/A, Real Celebration Engenharia Ltda., Real Evolution Engenharia Ltda., Real Ilhas Mauricio Engenharia Ltda. e Real Splendor Engenharia Ltda. para, unicamente, excluí-las do polo passivo como responsáveis solidários.

A autuada e os responsáveis solidários LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A, Marco Antônio Moura Demartini e Wildemir Antônio Demartini interpuseram seus recursos voluntários aos **10/05/2016**, (fls. 2179 e s.s., 2444 e s.s., 2372 e s.s., e 2536 e s.s.) respectivamente), nos quais foram repisadas, em linhas gerais, as alegações constantes das impugnações e contestados certos pontos da argumentação da DRJ. Também foram juntados aos autos parecer de renomado jurista, dois Laudos Técnicos elaborados por empresas de consultoria e auditoria (“Laudos Técnicos – Pesquisas respondidas pelo público de stands” e laudo de avaliação da LPS Brasília) e, em reunião realizada neste Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais aos 08/05/2018, foram apresentados memoriais a esta relatora e ao presidente deste Colegiado, que sintetizam alguns pontos dos recursos voluntários e, especialmente, apontam julgados recentes deste tribunal favoráveis à tese defendida proferidos em casos semelhantes ao ora tratado, bem como decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.599.511/SP, processado sob o rito do art. 1036 e seguintes do NCPC (recurso representativo da controvérsia), julgamento este que se deu posteriormente à interposição os recursos voluntários.

Sem contrarrazões.

Iniciado o julgamento do recurso em seção realizada aos 14/09/18, em sustentação oral, o patrono da recorrente invocou a aplicação, ao caso, das recentes alterações havidas na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro - Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, especialmente do seu artigo 24 e, nesse sentido, que o processo fosse analisado à luz da jurisprudência vigente nos anos de 2010 e 2011, quando da ocorrência dos supostos fatos geradores, bem como das orientações que lhe teriam sido prestadas pela Fazenda Pública, como determina o mencionado dispositivo legal.

Nesse contexto, houve por bem o Colegiado julgador retirar o processo de pauta para verificação de procedimento de modo que o contribuinte pudesse instruir os autos com manifestação formal no sentido de sua postulação na tribuna.

Aos 27/09/18, o recorrente juntou aos autos a petição e documentos de fls. 2839 e seguintes.

Devidamente intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou manifestação de fls. 2994/3004.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deles conheço.

Inicialmente, anoto que os protestos por produção de todas as provas admitidas em direito foram formulados nos recursos sem nenhuma fundamentação, em desacordo com o disposto no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72, pelo que são incabíveis.

Igualmente, não tem cabimento o pedido de ciência pessoal do patrono dos recorrentes, uma vez que o art. 23, I a III do Decreto nº 70.235/72 estabelecem que as

intimações no decorrer do processo administrativo tributário federal serão destinadas ao sujeito passivo, não a seu advogado, e não existe, tampouco, previsão nesse sentido no RICARF.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA AUTUADA LPS BRASÍLIA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA.

DO ART. 24 DA LINDB

Inicialmente, a recorrente requer a aplicação ao presente caso do art. 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito da Brasileiro - Decreto-lei nº 4.657/52, a ele recentemente introduzido pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, que dispõe o seguinte:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Conforme argumenta a recorrente, a finalidade desse dispositivo é dar segurança jurídica ao administrado, impedindo a retroatividade de novas interpretações e construções jurisprudenciais para fatos jurídicos perfeitos que levaram em consideração orientação jurisprudencial e das autoridades fiscais quando constituídos.

Nesse contexto, esclarece que foi cientificado do lançamento de ofício aos **26/09/2014** e que na data da ocorrência dos fatos geradores (2010 e 2011), não havia orientação jurisprudencial contrária à possibilidade de adoção do modelo de negócios de corretagem adotado e quanto à existência de vínculo entre ela e o corretor independente.

Prossegue dizendo que aos 19/03/2014, seis meses antes do lançamento, foram proferidas duas decisões por este tribunal administrativo em processos da própria recorrente (Acórdãos nº 2403-002.509 e 2403-002.508) que tiveram decisões integralmente favoráveis para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre comissão de vendas recebidas pelo corretor independente paga pelo comprador, mas cujo pagamento, tal como no presente caso, houvera sido a ela atribuído.

Informa que essas decisões transitaram em julgado uma vez que os recursos especiais delas interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tiveram seguimento negado, conforme despacho proferido aos 04/12/16 pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, anexado a fls. 2952.

Colaciona, ainda, nova decisão, proferida em 2016 (Acórdão nº 2402-005.271), também transitada em julgado, que confirma o entendimento de que o modelo de negócios de corretagem não leva à conclusão sobre a existência de vínculo empregatício entre o corretor independente e a recorrente e esclarece que no momento da ocorrência do fato gerador (2010 e 2011) não havia jurisprudência no CARF sobre a possibilidade de adoção do

modelo de negócios de corretagem da recorrente e a existência ou não de vínculo entre ela e o corretor independente.

Argumenta que os acórdãos colacionados são os únicos que tiveram decisão definitiva irrecurável na esfera administrativa sobre o tema, de forma que adotou prática válida de negócio, ao final confirmada pelo trânsito em julgado daquelas decisões.

Por essas razões, diz ser o art. 24 da LINDB de aplicação obrigatória ao presente caso, de modo que seja ele analisado a partir do contexto jurisprudencial de 2010 e 2011 e das orientações recebidas da Fazenda.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por sua vez, argumenta, em síntese, que:

- o artigo 24 da LINDB não tem por objeto regulamentar o lançamento fiscal e as decisões proferidas no Processo Administrativo Fiscal;
- o ato do lançamento não consubstancia “revisão” de ato da Administração, não sendo possível concluir, do art. 24 da LINDB, que o auditor-fiscal, ao efetuar o lançamento, esteja amarrado à jurisprudência administrativa ou judicial existente à época dos fatos geradores; ademais, apenas Lei Complementar poderia dispor sobre norma geral afeta à atividade do lançamento;
- tampouco faz sentido, diante do texto normativo, concluir que os órgãos responsáveis pelo julgamento de recursos administrativos, ao “revisar o lançamento” estejam vinculados à jurisprudência majoritária existente à época dos fatos geradores;
- o artigo 24 simplesmente determina que, se a Administração pratica ato que gera uma situação consolidada (por exemplo, emite uma licença de funcionamento, assina um contrato, autoriza um pagamento), a mudança posterior de entendimento sobre a validade deste ato não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração gerou;
- o Código Tributário Nacional (CTN) possui regramento próprio e particular sobre os atos e decisões dotados de caráter normativo (art. 100, I a IV), sobre as consequências de sua observância pelo administrado (art. 100, parágrafo único), bem como sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário (art. 146). Trata-se de normatização específica quanto às questões que o art. 24 (norma geral) se propõe a regulamentar;
- a Lei 13.655/2018 não atribui eficácia normativa à jurisprudência majoritária vigente à época dos fatos geradores, não a enquadrando no conceito de decisão normativa, nos termos do art. 100, II, do CTN.

Inicialmente, para nós não há dúvida sobre a incidência das normas da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro – inclusive das recentemente introduzidas ao texto original pela Lei nº 13.655/18 – no âmbito da atividade judicante deste tribunal administrativo.

Digo isso por conta do argumento de partida da D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em sua manifestação juntada aos autos, bem como de recentes decisões proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Tribunal. Segundo entendimento exarado nos expedientes mencionados, os novos dispositivos inseridos na LINDB pela Lei nº 13.655/18 (arts. 20 a 30) teriam se baseado na obra dos Professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, denominada "Contratações Públicas e Seu Controle", o que não deixaria margem de dúvida acerca de sua natureza essencialmente administrativa. Assim, os destinatários desses dispositivos seriam apenas os administradores públicos e os órgãos de controle da Administração Pública, inclusive do Judiciário.

Nessa linha, a PGFN afirma, em sua manifestação:

As alterações promovidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei 13.655/2018 tiveram por objetivo, como indica a Justificativa do Projeto de Lei (PL), “incluir na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei 4.657/1942) disposições para elevar os níveis de segurança jurídica e de eficiência na criação e aplicação do direito público”.

Em que pese a pretensão de irradiar efeitos sobre todos os ramos do Direito e sobre todos os procedimentos da Administração Pública, não há dúvida de que as inovações promulgadas foram elaboradas tendo como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU. Com efeito, o PL é, declaradamente, fruto de projeto de pesquisa publicado na Obra “Contratações Públicas e Seu Controle”, dedicada exclusivamente ao tema.

Em uma das decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais a que fizemos referência (proferida nos autos do processo administrativo de nº 19515.003515/2007-74), restou decidido que em nenhum momento a lei sinaliza que seria dirigida à atividade judicante administrativa, como é o caso do CARF, de modo que “Quando muito, a aplicação desta lei no CARF restringir-se-ia às atividades essencialmente administrativas, afetas à sua Secretaria-Executiva, quanto a eventuais contratos, convênios e atos congêneres, inerentes ao próprio funcionamento do Órgão”.

A PGFN, igualmente, como relatado, trouxe vários outros argumentos, aliás, muito bem fundamentados, para justificar a não aplicação do LINDB ao PAF.

Com todo o respeito, ousamos discordar.

A antiga Lei de Introdução ao Código Civil é uma norma de sobredireito, ou seja, uma norma jurídica que visa a regulamentar outras normas jurídicas. O seu estudo sempre foi comum na disciplina de Direito Civil pela sua posição topográfica, à frente do Código Civil de 1916, tradição que foi mantida no Código Civil de 2002.

No entanto, apesar disso, a antiga LICC, como era conhecida, nunca foi uma norma exclusiva de Direito Privado, e bem por essa razão é que a Lei nº 12.376/10 tratou de alterar a sua denominação para Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro uma vez que ela muito mais se aplica a outros ramos do Direito do que ao próprio Direito Civil. O seu conteúdo, na realidade, é muito mais afeto à Teoria Geral do Direito.

Assim, como esclarece o prof. Carlos Ari Sundfeld - aliás, autor do projeto de lei que resultou na Lei nº 13.655/18, juntamente com o prof. Floriano de Azevedo Marques Neto - comentando o mencionado julgado de nº 19515.003515/2007-74 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, acima mencionado:

“a ampla incidência sempre foi característica da antiga Lei de Introdução. Seu art. 1º, caput, diz que “salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”. E nunca houve dúvida de que essa regra deveria incidir sobre leis tributárias, leis funcionais, leis sobre serviços públicos, leis previdenciárias, enfim, quaisquer leis.

O mesmo ocorre com seus arts. 2º (“a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”), 3º (“ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”), 4º (sobre a “lei omissa”), 5º (relevância dos “fins sociais” e “exigências do bem comum”), 6º (“efeito imediato e geral” da lei, salvo “o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”), e assim por diante. Justamente por isso se diz, e é certo, que a Lei de Introdução é uma lei de sobredireito.

Esses antigos dispositivos não têm, como se sabe, qualquer referência expressa ao direito tributário ou à atividade administrativa tributária, judicante ou não. Nem por isso há incerteza quanto à vinculação a eles dos julgadores administrativo-tributários. Normas gerais de interpretação e aplicação de Direito obrigam a todos que interpretam e aplicam o Direito, independentemente de citação nominal. De resto, se a atividade judicante do Judiciário está vinculada à Lei de Introdução, porque atividade judicante de simples autoridade administrativa estaria isenta?

A resposta quanto ao âmbito de incidência dos novos arts. 20 a 30 da Lei de Introdução é bem clara, a começar da ementa da lei que a alterou. Trata-se de “disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público”. Os dispositivos da lei 13.655 não são de direito administrativo em sentido estrito (isto é, sobre contratos administrativos, servidores públicos, serviços públicos e outros temas a cargo dos professores desse ramo), tampouco sobre controle da administração; a lei é geral de direito público.

Seus dispositivos são abrangentes e serão observados nas operações jurídicas envolvendo o direito público em geral. (...)

Quanto à esfera administrativa, a lei não fez distinções nem previu tratamento especial ou imunidades para suas subdivisões. Logo, a Lei de Introdução reformada tem de ser

observada por todas as autoridades administrativas, seja qual for sua atuação material específica (ativa, consultiva, controladora, licenciadora, reguladora, sancionadora, etc.), a legislação setorial a que está sujeita (contratual, concorrencial, tributária, etc.), sua vinculação organizacional (autoridades singulares, membros de colegiado, etc.) ou seu nível hierárquico (primeira instância, órgãos recursais, Chefe do Executivo, etc.).

(...) (destacamos)

(Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>)

Realmente, para nós, não há como uma lei que inclui na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro “**disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público**” possa estar dirigida a um ou outro segmento da Administração Pública com exclusão de outros, ou do Judiciário, por exemplo, e não a todos eles, cada qual no exercício de todas as suas funções, sejam típicas ou atípicas, sempre que estejam no exercício de criar e aplicar o direito público.

Com efeito, quando os dispositivos legais inseridos se referem às esferas administrativas, controladora e judicial, estão a se referir ao exercício de todas as funções a cargo dessas “esferas”, o que, no âmbito administrativo, também inclui a de julgar.

Desse modo, *data venia*, não é que a lei, em nenhum momento, sinaliza que seria dirigida à atividade judicante administrativa e, via de consequência, ao Processo Administrativo Fiscal. Entendemos que uma vez que ela é dirigida, dentre outras, à “**esfera administrativa**”, ela já contempla a atividade judicante como exercício de função administrativa atípica. Como nos ensina Carlos Maximiliano, “no âmbito do mais sempre se compreende também o menos” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 200).

Em uma determinada passagem de sua manifestação, a D. PGFN argumenta o seguinte: "Se o enquadramento do lançamento e do PAF nas disposições do art. 24 demanda tamanho malabarismo exegético, isso é a prova cabal de que o legislador não o idealizou para essa finalidade. E porquê? Justamente porque o PAF já é suficientemente regulamentado por legislação específica."

Nessa linha, há inúmeros outros ramos do Direito, tais como, só para citar alguns, Consumidor, Infância e Juventude, Registros Públicos, Execução Penal, Separação e Divórcio, Relações de Trabalho, Eleitoral, dentre vários outros que também gozam de regulamentação suficientemente específica e que, nem por isso, passam ao largo das disposições da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro.

Assim, com todo o respeito, o que há, em verdade, parafraseando a D. PGFN, são "malabarismos exegéticos" (muito bem feitos, é verdade!) para justificar, desde logo, a não aplicação da LINDB - uma norma de sobredireito - ao Direito Tributário e ao Processo Administrativo Fiscal, o que, como já exposto, entendemos não ser o caso.

Superada a questão quanto à aplicação dos novos dispositivos inseridos na Lei de Introdução à Normas de Direito Brasileiro pela Lei nº 13.655/18 à atividade julgadora deste tribunal administrativo, cumpre analisar a pretensão do recorrente de aplicação do art. 24 da LINDB ao presente caso.

Neste ponto, entendemos não lhe assistir razão.

Com efeito, o art. 24, “caput”, da LINDB é claro ao dispor que a revisão, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já houver se completado levará em consideração as **orientações gerais da época**, sendo vedado que se considerem inválidas essas situações já plenamente constituídas com base em mudança posterior de orientação geral.

O parágrafo único, por sua vez, explica que consideram-se “orientações gerais” as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa **majoritária**, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

No presente caso concreto, esses requisitos não estão preenchidos.

Como observa a recorrente, à época do fato gerador, não havia jurisprudência deste tribunal em sentido contrário à possibilidade de adoção do modelo de negócios praticado. Mas não havia porque a discussão sequer aqui havia sido instalada.

Quando a matéria chegou para ser enfrentada neste tribunal, a questão passou, então, a ser objeto de debate, havendo decisões em sentidos diversos, de modo que ainda hoje o endentimento acerca do tema é controverso.

Na esfera judicial, esse assunto foi ainda mais debatido e controvertido, tanto que acabou resultando no julgamento do REsp repetitivo nº 1.599.511, publicado aos **06/09/2016**.

Assim, seja à época do fato gerador, seja à época do lançamento, não havia jurisprudência majoritária, administrativa ou judicial, acerca da questão debatida nestes autos.

Não se pode dizer, como todo o respeito, que há jurisprudência majoritária, como exige o dispositivo em tela, com base em apenas dois julgados favoráveis à tese defendida, ainda que já transitados em julgado.

Também o fato de não haver orientação jurisprudencial deste tribunal em sentido contrário à possibilidade de adoção do modelo de negócios praticado pelo recorrente na data do fato gerador não pode ser entendido como anuência tácita a esse modelo, até porque, como dito, sequer havia jurisprudência deste tribunal à época, seja num sentido ou noutro.

Assim, entendemos que embora a LINDB seja aplicável aos julgamentos no âmbito deste tribunal, o art. 24, invocado pela recorrente, não tem aplicação a este caso específico por não estarem preenchidos os seus requisitos.

- DA RELAÇÃO JURÍDICA EXISTENTE ENTRE A RECORRENTE E OS CORRETORES INDEPENDENTES -
CORRETAGEM X PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Como se verifica do relatório, o cerne da discussão travada nos autos diz respeito à natureza da relação jurídica existente entre a autuada e os corretores independentes e à alegada simulação/dissimulação que haveria em relação ao pagamento da respectiva remuneração destes profissionais relativamente à comissão de corretagem por eles recebida.

A recorrente afirma que a relação jurídica que estabelece com os corretores independentes se trata de uma relação de parceria. Segundo relata a autoridade fiscal, existe entre eles, na verdade, uma relação jurídica de prestação e tomada de serviços travestida de parceria. Por conseguinte, afirma que a recorrente teria efetivado pagamentos de remuneração, qual seja comissões, em benefício dos corretores independentes, que constituiriam fatos geradores de contribuições previdenciárias a cargo da empresa e destes segurados.

Melhor explicando, afirma a fiscalização que os pagamentos que a recorrente alega serem recebidos pelos corretores independentes dos compradores dos imóveis quando da efetivação dos negócios intermediados em razão de serviços de corretagem prestados a estes últimos, tratar-se-ia, na verdade, de remuneração (comissão de corretagem) paga indiretamente pela LPS Brasília aos corretores pela sua atuação no negócio, mas por ela simulados/dissimulados mediante sua transferência aos compradores dos imóveis procurando fazer crer, com esse expediente, que os corretores autônomos teriam prestado serviços para estes últimos, não para a recorrente.

A recorrente, por sua vez, contesta essa afirmação, e alega que não há prestação de serviços na relação firmada com os corretores independentes. Argumenta que a legislação vigente – arts. 6º da Lei nº 6.530/78, Decreto 81.871/78, que a regulamenta, e 722 e seguintes do Código Civil - que rege a relação jurídica entre imobiliária (corretor pessoa jurídica) e corretores independentes (corretor pessoa física), é incompatível com o modelo de contrato de prestação de serviços.

Relembra que desde o tempo do agora derogado Código Comercial, o corretor é descrito como agente auxiliar do comércio, que não se vincula, no exercício de sua atividade específica, mediante relação de mandato, serviço, ou dependência, conforme expressamente reconhecido pelo art. 722 do Código Civil em vigor.

Nessa linha, afirma que a relação que se estabelece entre ela e os corretores independentes é uma relação de parceria entre iguais, que atuam conjuntamente, sob a forma de associação, na intermediação de um mesmo negócio imobiliário. Acrescenta que os corretores independentes, profissionais liberais que são, e as imobiliárias, são juridicamente equiparados pela legislação vigente, e entre eles há uma relação horizontal, não vertical.

Pois bem.

Entendemos que não há prestação de serviços na corretagem. O objeto da atividade do corretor é aproximar pessoas que pretendem celebrar negócios jurídicos. O corretor é um mediador de negócios e, portando, de fato, um agente auxiliar do comércio.

Conforme ensina Pontes de Miranda, “a corretagem é a atividade intermediatriz entre pessoas que desejam contratar, ou praticar para outrem algum ato; é **intermediação, em senso largo, assalariada, nas negociações de caráter civil ou mercantil, mas, de ordinário, importa comercialidade dos atos de corretagem, pela natureza dos negócios jurídicos visados.** Qualquer corretor que pratique, habitual e profissionalmente, atos

de intermediação. É comerciante. O negócio jurídico que resulta do ato de corretagem, é ato de comércio. (Tratado de Direito Privado, vol. 43, Rio de Janeiro: Borsari, p. 333-334) (destacamos).

No mesmo sentido, esclarece Arnold Wald que “o objeto do contrato de corretagem ou de mediação **não é um serviço propriamente dito que o mediador tem de prestar, mas o resultado desse serviço**”. Acresce o autor que “os comercialistas reconhecem que ocorre, no caso, uma **obrigação de resultado, e não uma simples obrigação de meios**”. (“A remuneração do corretor”, in Revista dos Tribunais, vol. 561, p. 9-10).

Maria Helena Diniz, por sua vez, ensina:

“Os corretores são considerados auxiliares do comércio, ante a acessoriedade de sua atividade de intermediação, que procura estimular o interesse das partes, levando-as a um acordo útil. Os corretores emprestariam uma colaboração técnica à empresa, aproximando comerciantes.

O corretor terá a função de aproximar pessoas que pretendam contratar, aconselhando a conclusão do negócio, informando as condições de sua celebração, procurando conciliar os seus interesses. Realizará, portanto, uma intermediação, colocando o contratante em contato com pessoas interessadas em celebrar algum ato negocial, obtendo informações ou conseguindo o que aquele necessita.

O contrato de corretagem ou mediação é a convenção pela qual uma pessoa, sem qualquer relação de dependência, se obriga, mediante remuneração, a obter para outrem um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas, ou a fornecer-lhe as informações necessárias para a celebração do contrato. O objetivo do contrato de corretagem ou de mediação não é propriamente o serviço prestado pelo corretor, mas o resultado desse serviço. Daí ser uma obrigação de resultado e não de meio.”

(Curso de Direito Civil Brasileiro. Volume 3. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 471-472)

Para Washington de Barros Monteiro:

“O contrato de corretagem, dadas as suas características, não se confunde com prestação de serviços, o mandato, a comissão ou outro contrato em que haja vínculo de subordinação ou dependência. Sobreleva notar que o contrato de corretagem não tem objeto em si próprio, mas a formação de outro contrato.

Cuida o contrato de corretagem de obrigação de resultado, uma vez que o corretor obriga-se perante o comitente a obter para este um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas. A remuneração ao corretor só será devida uma vez que tenha conseguido o resultado previsto no contrato de mediação (art. 725 do Cód. Civil de 2002)”. (MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. Vol. 5. São Paulo: Saraiva, 2009, 337) (destacamos).

O contrato de corretagem, assim, é um contrato típico, que tem o seu próprio perfil jurídico. O que se pretende por meio da corretagem não é o "serviço" do corretor, mas o resultado da mediação, isto é, a conclusão do negócio. E a remuneração do corretor somente ocorrerá diante do resultado obtido.

Pois bem.

Por outro lado, o mesmo Washington de Barros Monteiro esclarece, agora ao tratar do contrato de prestação de serviços, que:

"Efetivamente, na prestação de serviços, o trabalhador põe sua atividade à inteira disposição do locatário, mediante remuneração, por conta e risco deste." (Op. cit., p. 231)

Ora, percebe-se nitidamente que o contrato de corretagem não se confunde, em absoluto, com o contrato de prestação de serviços, notadamente no que diz respeito à remuneração. Como vimos, o objeto do contrato de corretagem não é a "atividade" do corretor, mas o resultado dessa atividade, qual seja, a mediação, estando a sua remuneração sujeita ao sucesso do negócio intermediado. A remuneração do corretor somente ocorrerá diante do resultado obtido. Jamais o corretor será remunerado por ter posto sua atividade à disposição de quem quer que seja e independentemente da obtenção ou não do resultado dessa atividade, como ocorre na prestação de serviços.

Assim, não há prestação de serviços na corretagem porque **não há uma troca entre a atividade do corretor e a obrigação do incumbente de pagar a corretagem**, uma vez que o seu objeto não é o "serviço" que tem que prestar o corretor, a atividade que tem de desenvolver a fim de viabilizar o negócio perseguido, mas sim o resultado dessa atividade, que pode ser alcançado ou não.

A atividade do corretor de imóveis é regida pela Lei nº 6.530/78, pelo Decreto nº 81.871/78, que a regulamenta, e pelos artigos 722 e seguintes do Código Civil.

O art. 3º, "caput", da Lei nº 6.530/78 dispõe que "compete ao Corretor de Imóveis exercer a intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, podendo, ainda, opinar quanto à comercialização imobiliária". Ou seja, desempenha o corretor de imóveis, nos termos da lei, atividade de natureza tipicamente mercantil.

O art. 722 do Código Civil, por sua vez, dispõe:

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.

Parágrafo único. As atribuições constantes deste artigo poderão ser exercidas, também, por pessoa jurídica inscrita nos termos desta lei. (destacamos)

Veja-se que **a lei é clara no sentido de que na corretagem não há prestação de serviço, assim como não há mandato nem relação de dependência**. E onde a lei é expressa, não há lugar para interpretações, como adverte Carlos Maximiliano, citando o catedrático da Faculdade de Direito de Recife, Professor Paula Batista:

*"Interpretação é a exposição do verdadeiro sentido de uma lei obscura por defeitos de sua redação, ou duvidosa, com relação aos fatos ocorrentes ou silenciosa. Por conseguinte, não tem lugar sempre que a lei, em relação aos fatos sujeitos ao seu domínio, é clara e precisa. Interpretatio cessat in claris". (destacamos) (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 29)*

Assim, não há como afirmar que o contrato de corretagem é hipótese de prestação de serviços quando o Código Civil, expressamente, afirma que não é.

Atente-se para o fato de que esse diploma legal, em seu Título VI, que trata “Das Várias Espécies de Contrato”, regulou em capítulos distintos, quais sejam os capítulos VII e XIII, respectivamente, o contrato de prestação de serviços, a que nos referimos brevemente linhas acima, e o contrato de corretagem, o primeiro disciplinado nos artigos 593 a 609 e o segundo, nos artigos 722 a 729, deixando bem claro que se trata de institutos que, absolutamente, não se confundem nem se relacionam, a não ser pelo fato de se tratar de espécies do mesmo gênero, qual seja contrato.

Necessário lembrar, neste ponto, que o Código Tributário Nacional, por sua vez, em seu art. 110, estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Se nem mesmo a lei tributária pode fazê-lo, com muito maior razão não pode haver ampliação do raio de incidência de um tributo com base em interpretação por parte do aplicador do direito.

Este tribunal, aliás, já se manifestou no sentido de que não há prestação de serviços na corretagem, conforme se verifica do acórdão de nº 2803-003.816:

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. 722 do Código Civil, bem como na Lei nº 6.530, de 1979, a constituição do crédito tributário está eivada de vício material insanável, não merecendo, desse modo, prosperar.

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

(...)

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

Nesse passo, além do art. 722 do Código Civil, necessário transcrever os seguintes dispositivos da legislação que disciplina a atividade do corretor de imóveis:

Código Civil

Art. 725. A remuneração é devida ao corretor uma vez que tenha conseguido o resultado previsto no contrato de mediação, ou ainda que este não se efetive em virtude de arrependimento das partes.

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. (destacamos)

Lei nº 6.530/78

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.

§ 1º As pessoas jurídicas a que se refere este artigo deverão ter como sócio gerente ou diretor um Corretor de Imóveis individualmente inscrito.

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

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

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

Decreto nº 81.871/78

Art 2º Compete ao Corretor de Imóveis exercer a intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis e opinar quanto à comercialização imobiliária.

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.

Neste ponto, cumpre-nos anotar que a fiscalização aponta elementos que entende que caracterizariam a relação de prestação e tomada de serviços entre a recorrente e os corretores independentes, como o fato de os corretores cumprirem plantão em stands ou pontos de vendas, de as atividades/cronograma nesses plantões serem coordenados pela recorrente, dos corretores utilizarem camisetas/crachás e se apresentarem como representantes da LPS Brasília aos compradores, bem como de a empresa fornecer toda a estrutura para o desempenho

da atividade de venda pelos corretores, o que entende que implica em subordinação desses profissionais em relação a ela.

Entendemos que não se deve confundir o regramento das condições que viabilizem a própria realização da atividade buscada, no caso a corretagem imobiliária, com disposições que, necessariamente, subordinem juridicamente os corretores independentes à recorrente.

Parece-nos natural a necessidade de diretrizes a serem seguidas pelos corretores no atendimento ao público interessado nos imóveis anunciados, tais como uso de crachá, escalas a serem seguidas, revezamento, até para acomodar interesses dos próprios profissionais relativamente a preferências no horário de atendimento em plantões, por exemplo. Também a existência de treinamentos e a uniformidade de procedimentos apenas se traduzem em elementos que visam a padronização de atividades que reforçam a credibilidade transmitida aos potenciais clientes.

Assim, o regramento da atividade nos plantões nos parece bastante compreensível, pois caso o esforço de vendas não se concretize de forma satisfatória, a própria recorrente ficará comprometida perante a incorporadora, que poderá não mais requerer os seus serviços.

Por outro lado, retornando aos argumentos da defesa, a recorrente procura elucidar no que consiste esse modelo de negócio contestado pela autoridade fiscal, que pratica há anos no mercado imobiliário com a intervenção dos corretores independentes, conforme segue:

Em linhas gerais, quando a imobiliária é procurada pelo vendedor do imóvel, a intermediação abrange uma série de prestações acessórias (consultoria, divulgação via internet, desenvolvimento de estratégias comerciais etc.) que contribuem com o posicionamento mercadológico do produto do cliente – isto é, contribuem para o produto tornar-se visível ao mercado (ou melhor, acessível ao mercado). Pode suceder, no entanto, de a imobiliária – que recebeu, previamente, uma simples “autorização” do vendedor do imóvel, para anunciar a oferta do negócio ao público – ser procurada pelo comprador do imóvel, hipótese em que a intermediação, além de viabilizar o negócio (pois o comprador, em regra, não possui acesso direto ao vendedor), equivale a um atestado de qualidade quanto ao bem objeto da transação.

A intermediação, de fato, não se concretiza apenas com o posicionamento de mercado ou atestado de qualidade (o “patrocínio” realizado pela imobiliária). Não se pode esquecer que todo contrato é, antes de mais, uma relação que se estabelece entre pessoas (pessoas naturais, ou entre pessoas naturais e pessoas jurídicas, ou entre pessoas jurídicas), e é por isto que o parágrafo único do artigo 3º [do Decreto nº 81.871/78] menciona o “atendimento” ao público. É nesta etapa que, como bem notado pelo legislador regulamentar, entra em ação o Corretor Independente.

Realizando o corpo-a-corpo, o contato direto com o cliente comprador, o Corretor Independente concretiza a aproximação daquele com o vendedor (papel que não cabe à imobiliária “patrocinadora”). Daí ter sido perspicaz o legislador ao positivar, por meio do artigo 728 do Código Civil, a relação típica que se estabelece entre os dois tipos de corretores que trabalham, lado a lado, e, sobretudo, por conta própria, correndo os seus próprios e distintos riscos econômicos. (destacamos)

Esta última questão, a dos riscos econômicos, é importante para ratificar a consistência da exegese até aqui exposta. Nos casos em que há preposto, o risco da atividade de corretagem é sempre imputado ao preponente. Mas isto não sucede na corretagem imobiliária. A imobiliária “patrocinadora” não responde pelos atos do Corretor Independente, que, agindo como vero corretor de imóveis – não simples “instrumento” de outrem – assume todos os riscos inerentes à sua atividade.

Não há como deixar de notar o interesse específico demonstrado pelo corretor com relação ao estabelecimento da associação. Segundo este modelo de negócios, aquele assume riscos próprios de um empresário; todavia, em contrapartida, coloca-se em posição de receber uma parcela dos lucros da intermediação, auferindo, desse modo, honorários que superam, substancialmente, aqueles que seriam recebidos sob outra estrutura contratual, como, por exemplo, a prestação de serviços ou a relação de emprego.

(...)

Deve, assim, restar claro que as atividades do corretor pessoa jurídica não coincidem com as do Corretor Independente, como sucederia se houvesse, entre eles, mera prestação de serviços. Não existe, na associação de que ora se trata, qualquer delegação, pela imobiliária, de uma atividade-fim ou atividade-meio cuja titularidade necessariamente lhe incumbisse. Ao revés, são, as atividades da imobiliária e do Corretor Independente, distintas e complementares.

Analisando esse modelo de negócio e cotejando-o com a legislação de regência da atividade dos corretores de imóveis, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, acima transcrita, constata-se que ele se amolda perfeitamente aos aludidos dispositivos legais.

No modelo de negócios apresentado, parece-nos, de fato, haver uma relação de associação ou parceria, em que a recorrente capta autorizações/permissões para a negociação de produtos imobiliários junto às incorporadoras e, relativamente a elas, assume o compromisso de envidar os esforços de venda das unidades imobiliárias, que pode ou não resultar em efetivo negócio.

Tendo em vista a necessidade de que o atendimento ao público comprador seja realizado por corretores pessoas físicas, conforme disposto no art. 3º, p. ún., do Decreto 81.871/78, a empresa efetiva suas vendas em parceria com corretores independentes na intermediação imobiliária, que se dedicam à captação do comprador específico com perfil adequado para o produto imobiliário anunciado. A álea contratual típica do contrato de corretagem se verifica pelo atingimento ou não da meta visada, a venda do imóvel.

Ou seja, as atividades da imobiliária e do corretor independente são bem distintas e complementares, e cada um corre os seus próprios riscos econômicos do negócio, uma vez que o contrato de corretagem é um contrato aleatório, que depende de um acontecimento falível, qual seja a concretização do negócio intermediado, para que, nos termos do art. 725 do Código Civil, a remuneração daqueles que atuam na sua intermediação, qual seja a corretagem, seja exigível.

E aqui transcrevemos um pequeno trecho do parecer do prof. Marco Aurélio Greco, anexado aos autos pela recorrente, cujo conhecimento não é vedado a este tribunal, uma

vez que se trata de tese doutrinária, meramente opinativa. Aludindo ao modelo de negócio praticado pela recorrente, manifesta-se o professor no sentido de que “esta é a figura de reunião de esforços adotada pela consulente há anos. Somam-se esforços de divulgação, exibição, informação tendo por objetivo comum intermediar negócios imobiliários, sem que exista qualquer garantia de que o negócio final venha a ocorrer.”

Pois bem. Neste ponto, ainda que a fiscalização não concorde com este modelo de negócio, fato que ele foi validado pelo Superior Tribunal de Justiça recentemente em sede do julgamento do **REsp 1.599.511**, processado sob o regime do NCPC 1036 (recurso representativo de controvérsia), com publicação aos 06/09/2016, cuja ementa foi assim redigida:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. DIREITO CIVIL E DO CONSUMIDOR. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. VENDA DE UNIDADES AUTÔNOMAS EM STAND DE VENDAS. CORRETAGEM. CLÁUSULA DE TRANSFERÊNCIA DA OBRIGAÇÃO AO CONSUMIDOR. VALIDADE. PREÇO TOTAL. DEVER DE INFORMAÇÃO. SERVIÇO DE ASSESSORIA TÉCNICO-IMOBILIÁRIA (SATI). ABUSIVIDADE DA COBRANÇA.

I - TESE PARA OS FINS DO ART. 1.040 DO CPC/2015: 1.1. Validade da cláusula contratual que transfere ao promitente-comprador a obrigação de pagar a comissão de corretagem nos contratos de promessa de compra e venda de unidade autônoma em regime de incorporação imobiliária, desde que previamente informado o preço total da aquisição da unidade autônoma, com o destaque do valor da comissão de corretagem.

1.2. Abusividade da cobrança pelo promitente-vendedor do serviço de assessoria técnico-imobiliária (SATI), ou atividade congênere, vinculado à celebração de promessa de compra e venda de imóvel.

II - CASO CONCRETO: 2.1. Improcedência do pedido de restituição da comissão de corretagem, tendo em vista a validade da cláusula prevista no contrato acerca da transferência desse encargo ao consumidor.

Aplicação da tese 1.1.

2.2. Abusividade da cobrança por serviço de assessoria imobiliária, mantendo-se a procedência do pedido de restituição. Aplicação da tese 1.2.

III - RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

Desse modo, as alegações da fiscalização e da tese vencedora no julgamento de primeiro grau, de que seria ilegal e abusiva a transferência da obrigação de pagar a corretagem, do vendedor (incorporadora/imobiliária) ao comprador, mediante cláusula contratual, e de que assim, haveria indevida alteração do responsável pelo pagamento da remuneração (corretagem), restou superada por essa decisão do STJ.

Considerando os termos do art. 62, § 2º do RICARF, e que essa decisão foi proferida sob o procedimento do art. 1036 do NCPC (recursos representativos de controvérsia), deve ser reproduzida pelos conselheiros nos âmbito dos julgamentos deste Tribunal, pelo que também não há falar em indevida alteração, ainda que indireta, do responsável pelo cumprimento da obrigação tributária em decorrência da transferência dessa responsabilidade pelo pagamento da corretagem ao comprador do imóvel, já reconhecida como lícita pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Assim, constata-se que o modelo de negócio praticado pela recorrente é legítimo, não havendo nada de ilegal no fato de o pagamento da corretagem ser efetivado pelos compradores de imóveis. Também não se há falar em transferência simulada/dissimulada

desses pagamentos, até porque há recibos emitidos por corretores juntados aos autos pela recorrente na Impugnação que demonstram que o pagamento da corretagem era efetivado diretamente pelos compradores dos imóveis a esses profissionais (fls. 1970-1975). Por outro lado, a fiscalização não fez nenhuma prova de que a recorrente tenha, de alguma forma, remunerado os corretores.

Nesse mesmo sentido, precedente recente deste tribunal, julgado em janeiro/2018, que tem por objeto a cobrança de IRPF sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de comissão de venda ao profissionais corretores de imóveis e demais pessoas físicas que prestaram serviços à autuada no período de 2010 e 2011, cujo lançamento teve origem na mesma ação fiscal:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2010, 2011

TEMPESTIVIDADE.

Sem que haja intimação válida e eficaz conforme o art. 23. do Decreto 70.235/72, considera-se válida a intimação somente a partir do momento em que o contribuinte toma ciência do conteúdo do Acórdão de forma eficiente com a abertura de sua caixa postal, não basta a sua remessa na forma de comunicado (documento com caráter meramente informativo, sem trava de funcionamento do sistema), já que este procedimento prejudica de certa maneira a ciência eficiente do contribuinte, quanto ao início do prazo recursal.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. NÃO CABIMENTO.

Não há fundamentos para exigir da Recorrente qualquer valor a título de IRRF, pois na situação fática versada nos autos não se trata de pagamentos a profissionais autônomos que tenham recebido por serviços prestados. A Recorrente não é contribuinte ou responsável tributária relativamente às obrigações principais ou mesmo IRRF. Razão pela qual, impossível dela exigir o pagamento do crédito tributário em questão.

Quanto a aplicação da multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, a que faz remissão o artigo 9º da Lei n.º 10.426/02, com as alterações constantes da Lei n.º 1.488/200, entendo que ela somente é aplicada quando exigida juntamente com o imposto.

Atente-se para o fato de que o art. 22, III da Lei nº 8.218/91, dispõe:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...)." (destacamos e grifamos)

Vê-se que a hipótese de incidência tributária está absolutamente alinhada com o conceito legal de prestação de serviços do Código Civil, do trabalhador que põe sua força de trabalho à disposição do tomador em troca de remuneração.

Ocorre que conforme consta do relatório fiscal, a fiscalização considerou como "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 (pessoas físicas: corretores, coordenadores, diretores...) **pela comercialização de imóveis ou fração ideal de terrenos** vinculada a uma unidade autônoma integrantes dos empreendimentos imobiliários sob a responsabilidade da empresa LPS BRASÍLIA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA." (fls. 81).

Ou seja, a atividade identificada pela autoridade lançadora como fato gerador, que ela mesma descreve, trata-se, em verdade, **de corretagem**, não de prestação de serviços. Assim, sob qualquer aspecto, não há fundamento para exigir da recorrente nenhum valor a título de contribuição previdenciária, pois na situação fática versada nos autos, não se trata de pagamentos a profissionais autônomos que tenham recebido por serviços prestados, mas pela intermediação imobiliária, pagamentos estes que sequer foram efetivados pelo recorrente, mas pelos compradores dos imóveis.

A recorrente, assim, não é contribuinte ou responsável relativamente a obrigações principais relativas a contribuições previdenciárias, razão pela qual é impossível dela exigir o pagamento do crédito tributário em questão.

Portanto, não há fato gerador passível de incidência de contribuições previdenciárias no presente caso, pelo que não há o que sustente os autos de infração que, dessa forma, devem ser cancelados.

Neste ponto, pedimos vênia para transcrever trecho do **Acórdão nº 1201-002.487**, da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, relatora a Conselheira Eva Maria Los, **julgado aos 19 de setembro de 2018**, cujo objeto é IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes da **mesma fiscalização (mesmos fatos geradores/anos-calendário)** que gerou a autuação ora em debate.

O acórdão em questão houve por bem dar provimento ao Recurso Voluntário da recorrente e negar provimento ao Recurso de Ofício. E no que entendemos ser relevante para o julgamento do presente caso concreto, pedimos vênia para reproduzir o seguinte trecho da mencionada decisão para que venha integrar este voto como razões de decidir:

48. Verificou-se que a Autuada era contratada por empresas construtoras/incorporadoras, para a realizar as vendas das unidades imobiliárias vendidas.

(...)

52. Verificou-se que tanto a Autuada como os Corretores receberam comissões referentes às vendas efetuadas de imóveis, ou seja, a remuneração foi pelos resultados dos negócios fechados; não há comprovação de pagamentos de salários fixos pelo fato de ficarem os Corretores disponíveis para a Autuada; a tabela montada pelo Autuante e a análise das duas vendas deixaram claro que as comissões recebidas tanto pela Autuada como pelos Corretores, em última análise, saíram do bolso dos

compradores, assim como todo o pagamento pela compra, sendo que:

a. em alguns casos a Autuada recebeu a comissão da Incorporadora/Construtora que a contratou e os Corretores (o que negociou, mais o coordenador de produto e o coordenador da equipe) receberam o pagamento da comissão pelo comprador;

b. em outros, tanto a Autuada como os Corretores foram pagos pelo comprador;

c. em outros, a Autuada recebeu a comissão da Incorporadora/Construtora que a contratou, e recebeu também uma parcela do pagamento efetuado pelo comprador, enquanto os Corretores receberam do comprador;

d. assim, conclui-se que a partilha das comissões foi definida para cada negócio, não sendo igual para todos os negócios.

e. Eis que o art. 728 do Código Civil, Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

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.

(...)

55. A atividade imobiliária tem tido desempenho bastante variável no País:

Construção Civil no Brasil

ANO	PIB _{pm} BRASIL (em R\$ milhões)	VALOR ADICIONADO BRUTO - VAB _{pb} (em R\$ milhões)			TAXA REAL DE CRESCIMENTO (%)		PARTICIPAÇÃO DO VAB _{pb} CONSTRUÇÃO CIVIL	
		BRASIL	CONSTRUÇÃO CIVIL	INDÚSTRIA	BRASIL - PIB _{pm}	CONSTRUÇÃO CIVIL - VAB _{pb}	VAB _{pb} TOTAL BRASIL (%)	VAB _{pb} INDÚSTRIA (%)
2000	1.179.482	1.021.648	56.364	283.321	4,3	2,0	5,5	19,9
2001	1.302.136	1.118.613	59.486	301.171	1,3	(2,1)	5,3	19,8
2002	1.477.822	1.273.129	67.219	344.406	2,7	(2,2)	5,3	19,5
2003	1.699.948	1.470.614	68.935	409.504	1,1	(3,3)	4,7	16,8
2004	1.941.498	1.666.258	84.868	501.771	5,7	6,6	5,1	16,9
2005	2.147.239	1.842.253	90.228	539.283	3,2	1,8	4,9	16,7
2006	2.369.484	2.034.421	96.287	584.952	4,0	4,7	4,7	16,5
2007	2.661.344	2.287.858	111.201	636.280	6,1	4,9	4,9	17,5
2008	3.004.881	2.556.305	128.206	698.939	5,1	8,2	5,0	18,3
2009	3.143.015	2.702.101	137.378	686.445	(0,2)	(6,3)	5,1	20,0

Fonte: IBGE



1

(...)

57. A legislação vigente a partir de 2015, veio [ao] encontro [da] forma de atuação mediante a associação entre o corretor de imóveis e as imobiliárias, que já era praticada.

58. De fato, muitas vezes a legislação disciplina situações que se consolidaram, o que é o caso (...).

59. Daí resultou que o arranjo mediante associações entre os Corretores e as pessoas jurídicas imobiliárias, na qual dividem o trabalho e os ganhos resultantes das vendas concretizadas, é o mais vantajoso, dada a flexibilidade; as equipes de vendas são formadas e dissolvidas sem maiores formalidades.

(...)

61. A decisão citada do STJ deixou claro que não há ilegalidade em o comprador pagar a comissão diretamente ao Corretor, desde que isso lhe seja esclarecido previamente; nos exemplos descritos nestes autos, evidenciou-se que esse esclarecimento é bastante tortuoso, pois, primeiramente, o comprador é informado do preço do imóvel (no qual está embutido o valor da comissão ao Corretor) e, quando do fechamento, toma conhecimento de que o preço efetivo do imóvel é menor e a diferença se trata de comissão ao Corretor de qualquer forma, o comprador fecha o negócio ciente do total que irá desembolsar (que inclui a comissão); quanto à eventual

¹ Fonte: Balanço Nacional da Indústria da Construção - 2013. CBIC - Câmara Brasileira da Indústria de Construção

futura apuração de um ganho de capital, se este comprador revender o imóvel, cabe esclarecer que o custo do imóvel será o preço efetivo do imóvel, acrescido da comissão ao Corretor, que pagou, desde que lhe seja fornecido o correspondente Recibo ou Nota Fiscal, o que segundo os autos, é feito.

No mais, em que pese as demais discussões a seguir restarem prejudicadas à vista de todos os fundamentos expostos ao longo deste voto, caso esta relatora reste vencida no encaminhamento proposto, cumpre-nos enfrentar os argumentos subsidiários trazidos para recorrente em seu recurso.

- Do procedimento de circularização

Prosseguindo, a recorrente defende a ilegalidade material do **procedimento de circularização** levado a efeito pela autoridade fiscal para a coleta de depoimentos de corretores, de compradores de imóveis e de incorporadores que serviram de base para as autuações. Argumenta que essa prova não foi submetida ao contraditório, que testemunhos colhidos sem contraditório não gozam de confiabilidade, podem ser induzidos, que a amostragem foi bastante reduzida, não foi selecionada com base em nenhum critério estatístico válido, dentre outras alegações.

A decisão recorrida sustenta que o processo administrativo fiscal é precedido de uma fase inicial, a que chama de inquisitorial, na qual a autoridade administrativa pratica atos de ofício tendentes a verificar a correta aplicação da legislação tributária à situação de fato que podem resultar no lançamento tributário e/ou na aplicação de penalidades. Afirma que nessa fase preliminar, os atos praticados pela autoridade fiscal são unilaterais e não se há falar em contraditório, que somente se instaura após o ato de lançamento regulamentar científico ao sujeito passivo.

Entendemos que se por um lado, os depoimentos colhidos mediante o aludido procedimento de circularização não estão fulminados pelo vício da ilegalidade, por outro lado, eles devem ser tomados com parcimônia, posto que, parafraseando o nobre colega Ronnie Soares Anderson em voto proferido em caso semelhante a este, mas ali se referindo aos laudos técnicos juntados àqueles autos pela recorrente (quais sejam “Laudo Técnico – Pesquisas respondidas pelo público de stands” e laudo de avaliação da LPS Brasília), **“é de se ressaltar que não teria[m] sido submetido[s] ao crivo do contraditório, o que implicaria em necessária e considerável cautela ante a sua pretensa utilidade para fins probatórios”**. E aqui lembramos, mais uma vez, do que nos ensina Carlos Maximiliano: “onde existe a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de Direito” (Op. cit., p. 200).

Veja-se que a jurisprudência de nossos tribunais superiores é firme no sentido de que mesmo as provas colhidas no inquérito policial, procedimento inquisitivo por excelência, devem ser posteriormente corroboradas por provas produzidas durante instrução processual ou desde que sejam repetidas em juízo, mediante procedimento contraditório.

No processo administrativo fiscal, em que o contraditório se instaura com a notificação do sujeito passivo do lançamento e consiste apenas em juntar alegações escritas e documentos no exíguo prazo de 30 dias, impõe-se que a cautela na análise de provas produzidas unilateralmente por qualquer dos envolvidos seja redobrada.

Assim, entendemos que não há ilegalidade na prova em si, porém, ela não pode servir de base fundamental à autuação, como parece ter sido o caso dos autos. Reforça, ainda, nosso entendimento o fato de que há depoimentos colhidos na procedimento de circularização contrários à tese defendida pela autoridade fiscal que foram, de fato, desprezados sem que ela, ao menos, declinasse o porquê.

Com efeito, a autoridade fiscal alega que os corretores circularizados esclareceram que prestavam serviços à recorrente, geralmente em stands de vendas ou na sede da empresa, dentre outros argumentos que a levaram a concluir que entre eles haveria uma relação de prestação e tomada de serviços. Pois bem. Ocorre que dentre os depoimentos coletados, também há os que são no sentido de que os corretores não prestavam serviços à recorrente, mas sim de que mantinham com ela uma relação de parceria comercial (fls. 2338/2344). Não há sequer menção a respeito desses depoimentos no relatório fiscal, o que era de rigor, caso se pretendesse atribuir confiabilidade à mencionada prova. Mas não foi o que aconteceu.

Assim, entendemos que não há ilegalidade que macula a prova produzida via procedimento de circularização, porém há uma série de senões que, no nosso entendimento, colocam-na, no mínimo, sob suspeição.

- Do arbitramento

No que diz respeito à **ilegalidade do arbitramento**, entendemos que assiste razão à recorrente.

Com fundamento no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, c.c. o art. 148 do CTN, ao argumento de que houve apresentação deficiente dos elementos solicitados via intimação, a autoridade fiscal lançou os valores devidos, arbitrando a remuneração que teria sido paga pela recorrente aos corretores, base de cálculo das contribuições.

Valeu-se do procedimento de aferição indireta, utilizando como parâmetro os valores de comissão/premiação de corretagem recebidos pela recorrente relativos à intermediação imobiliária promovida para as incorporadoras/vendedoras Real Engenharia S/A, Real Celebration Engenharia Ltda., Real Evolution Engenharia Ltda., Real Ilhas Mauricio Engenharia Ltda. e Real Splendor Engenharia Ltda. informados por ela nas Declarações de Informação sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) dos anos-calendário 2010 e 2011 e na conta contábil 311000 (Intermediação de Venda).

Considerando a previsão de divisão de comissão entre corretores e/ou empresa imobiliária em 50% para cada parte, conforme Tabela de Honorários publicada no sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região (CRECI/DF), considerou como remuneração paga aos corretores e demais pessoas físicas o mesmo valor da comissão/premiação recebida pela empresa Lopes Royal e registrado na DIMOB 2010 e 2011 e na mencionada conta contábil.

Ocorre que o critério utilizado não tem relação lógica com a realidade. Segundo se pode extrair do Relatório fiscal, a autoridade fiscal sugere que as remunerações dos corretores independentes seriam exatamente iguais àquelas da recorrente, pois haveria um sistema de rateio de 50%/50%, empregado no mercado de corretagem imobiliária. Segundo a autoridade fiscal, este critério de rateio está previsto na Tabela de Honorários do CRECI.

De fato, o CRECI estabelece uma razão (percentual) para divisão da corretagem entre imobiliária e Corretores Independentes. No entanto, “corretagem” não é “remuneração” e “divisão” não é “pagamento”; como bem esclarece a recorrente, na fixação desses percentuais, o CRECI acolheu o entendimento da legislação especial e dos usos e costumes da prática da corretagem imobiliária, segundo o qual há rateio no valor da comissão de corretagem quando intervenha imobiliária (corretor pessoa jurídica) e corretores independentes na intermediação do negócio imobiliário. Não se está tratando, no caso, de pagamento de remuneração, porque não há prestação de serviços que enseje o pagamento de remuneração.

Assim, se a fiscalização afirma veementemente haver prestação de serviços na relação havida entre corretores independentes e a recorrente, não poderia se valer do valor de corretagem para arbitrar o suposto valor recebido a título de remuneração pelos supostos serviços prestados, pois implica em superavaliação da base de cálculo do tributo exigido.

Com efeito, a própria natureza de uma relação de prestação de serviços, em que o profissional exerce sua atividade sem assunção dos riscos do negócio, ou seja, sem compromisso quanto à obtenção do resultado, evidentemente implica em auferir ganho muito menor a título de remuneração em comparação àquele profissional que assume os riscos de sua atividade para, em contrapartida, receber uma parcela dos lucros do negócio, no caso, da intermediação, como no caso dos corretores.

Veja-se que isso não destoa da lição de Washington de Barros Monteiro acerca do que consiste a prestação de serviços, que pedimos vênia para reproduzir novamente, por sua relevância no entendimento da questão ora enfrentada: *na prestação de serviços, o trabalhador põe sua atividade à inteira disposição do locatário, mediante remuneração, por conta e risco deste.*

Assim, se há, de fato, relação de prestação e tomada de serviços entre a recorrente e os corretores independentes, tomar como parâmetro para a fixação da remuneração por supostos serviços prestados àquela por estes o valor da corretagem recebida pela intermediação nos negócios efetivados no período fiscalizado afronta o princípio da razoabilidade/proporcionalidade por se revelar, no mínimo, evidentemente, excessiva.

A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe, em seu art. 2º, que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Veja-se que a própria fiscalização argumenta, seguida pela decisão recorrida, que considerando que os valores pagos a título de comissão/premiação para os integrantes das equipes de venda (corretores pessoa física) **são normalmente superiores** aos valores pagos à imobiliária (corretor pessoa jurídica), o critério de aferição indireta adotado para apurar **o valor da remuneração** paga aos corretores e demais profissionais pessoas físicas se demonstra **justo, razoável, prudente.**

Donde se conclui, à luz do se tem, efetivamente, por prestação de serviços, que a situação retratada, de fato, se trata, de parceria, e a "remuneração" a que alude a fiscalização é, na verdade, rateio de corretagem, pelo que o critério adotado para arbitramento da suposta "remuneração" é desproporcional e, conseqüentemente, ilegal.

- Do lançamento da cota dos segurados

A recorrente também alega **improcedência do lançamento da cota dos segurados** em razão da inobservância do limite do salário de contribuição.

A autoridade fiscal argumenta que não foi observado o limite máximo do salário de contribuição para o cálculo das contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais (corretores, coordenadores, diretores...) em função da empresa ter deixado de apresentar a relação individualizada dos corretores e demais membros das equipes de venda (nome, CPF, CRECI etc.) com as respectivas remunerações pagas/creditadas ou qualquer documentação comprobatória do pagamento da premiação/comissão de corretagem a esses profissionais.

A DRJ respaldou o procedimento adotado pela fiscalização argumentando que a própria recorrente a ele deu causa com a sua omissão em fornecer os documentos e esclarecimentos necessários para que fosse possível a apuração individualizada dos valores pagos aos corretores e, conseqüentemente, para que pudesse ser calculada a contribuição dos segurados e obedecido o referido limite.

Discordamos desse posicionamento. Com efeito, a observância do salário de contribuição é mandamento legal insculpido no art. 258, III e § 5º da Lei nº 8.212/91, que dispõe:

"Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;

(...)

§5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

(...)".

No caso de falta de informações, a autoridade fiscal poderia, observados os parâmetros legais, valer-se do procedimento de arbitramento, tal como fez para arbitrar a base de cálculo do tributo cobrado. Mas não está autorizada a descumprir o teto do salário de contribuição, como se essa providência se tratasse de penalidade pela não apresentação de documentos à fiscalização, o que não é o caso, razão pela qual deve ser dado provimento ao recurso da recorrente neste ponto.

- Da multa de ofício

A recorrente contesta, ainda, a **qualificação da multa de ofício**, com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c.c. arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A autoridade fiscal justifica a qualificação da multa ao argumento de que a recorrente teria atuado “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 (...)”.

Afirma, ainda, que a transferência da responsabilidade pelo pagamento da comissão da venda aos compradores dos imóveis tem "o claro objetivo de se eximir do pagamento dos encargos tributários devidos na operação", especialmente de contribuições previdenciárias.

No entanto, nos termos dos dispositivos legais mencionados, a qualificação da multa exige sejam demonstrados suficientes indícios de ação **dolosa** do agente que se ajuste, ao menos, a um daqueles casos, que preveem hipóteses de sonegação, fraude e conluio.

Porém, a validade da transferência de responsabilidade pelo pagamento da comissão de corretagem da incorporadora/imobiliária ao comprador do imóvel é matéria sobre a qual havia considerável controvérsia, seja na esfera administrativa, seja na judicial, tanto que ensejou a afetação do julgamento da questão pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática do art. 1036 do NCPC e seguintes, que traça o procedimento para o julgamento dos ditos “recursos repetitivos”, recursos múltiplos que têm por objeto a discussão da mesma questão de direito.

Percebe-se, assim, que a questão debatida estava sujeita a discussão jurídica relevante e interpretações divergentes, de modo que não se pode imputar à recorrente atuação dolosa visando a sonegar tributos, até porque tanto a tese por ele defendida é muito razoável, que foi reconhecida em 2016 pelo STJ, no aludido julgamento, em recurso repetitivo, a validade da cláusula contratual que prevê o pagamento da comissão ao corretor pelo comprador do imóvel, desde que previamente informado o preço do total da aquisição, com destaque do valor da comissão.

Desse modo, as alegações da autoridade fiscal, de que essa prática teria natureza simulatória voltada à elisão fiscal, não se sustenta. Trata-se, assim, de prática que foi reconhecida como legítima e no que se refere à informação prévia ao comprador, é questão que só pode ser avaliada em cada caso concreto, o que extrapola os limites desta lide.

Desse modo, não há elementos no auto de infração para respaldar a qualificação da multa de ofício.

- Dos juros de mora sobre a multa de ofício

No que concerne aos **juros sobre a multa de ofício**, art. 161, “caput” do CTN 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.

O art. 142, “caput”, também do CTN, por sua vez, dispõe que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato

gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Pois bem. Conforme se extrai do dispositivo legal acima, o crédito tributário compreende o “montante do tributo devido” e, quando aplicada, também a “penalidade”, qual seja a multa.

Assim, é a esse “crédito” a que, mais adiante, alude o art. 161, referindo-se ao crédito tributário que, não pago no vencimento, está sujeito aos encargos da mora.

Portanto, a incidência dos juros sobre as multas que eventualmente componham o crédito tributário está prevista no CTN.

A jurisprudência do STJ firmou-se nesse sentido, conforme precedente abaixo:

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. Do REsp nº 1.129.990/PR (2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 14/9/2009

(AgRgREsp nº 1335688/PR, 1ª Turma, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Transcrevemos, a seguir, trecho do voto condutor do acórdão:

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.

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

Este, aliás, é o entendimento consolidado deste tribunal administrativo, constante do enunciado de nº 108 da súmula de sua jurisprudência, de teor vinculante, abaixo reproduzido:

Enunciado nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

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., com fundamento nos arts. 124, I do CTN e art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

De acordo com o art. 124, I do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e, a esse respeito, ensina Hugo de Brito Machado que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico”. (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 151).

Ou seja, a atribuição de responsabilidade solidária com fundamento no interesse comum demanda elementos adicionais que não a mera participação societária, ainda que majoritária, de uma pessoa jurídica em outra.

O interesse comum se verifica a partir do vínculo de cada sujeito com o fato jurídico tributário. Há de haver vínculo direto e estreito com tais fatos. Não há como pressupor que o fato de ser sócio de uma empresa, que denota identidade de interesse econômico entre os sócios e a sociedade, implique necessariamente na existência de interesse jurídico comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária em discussão nestes autos, decorrente da efetiva venda de unidades imobiliárias, uma vez que se fosse assim, em todo lançamento tributário, a solidariedade entre sócios e sociedades haveria de ser suscitada, o que não acontece na realidade.

Com relação ao art. 30, IX da Lei nº 8.212/90, que dispõe que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei”, entendemos que também à luz deste dispositivo, a sujeição passiva somente pode alcançar aqueles que tenham praticado ato ou negócio que constitua fato gerador da obrigação tributária ou que na sua prática tenham participado de forma concreta.

Nesse sentido, ensina a doutrina que:

“o art. 30, IX da Lei 8.212/91 apenas pode ser utilizado para impor a responsabilidade tributária solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento no art. 124, II e 128 do CTN, quando constatado, mediante provas concretas a cargo do Fisco, que elas atuaram concretamente junto à sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo (des)cumprimento das obrigações tributárias. Preconiza-se assim a interpretação do art. 30, IX da Lei 8.212/91 em conformidade com as normas constitucionais de imposição do encargo tributário e com o CTN (art. 124, II c/c art. 128), para admitir que esse dispositivo legal imputa responsabilidade solidária apenas às sociedades de um mesmo grupo que concretamente participaram da ocorrência do fato gerador e do cumprimento das respectivas obrigações tributárias, por meio de determinações concretas junto à sociedade contribuinte tomadas na qualidade de centro decisório, não bastando, para tanto, a atuação meramente diretiva e

indicativa dos objetivos do grupo sem interferência direta na administração das sociedades integrantes.” (BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 186, São Paulo, 2011)

Este tribunal também já se manifestou nesse sentido, conforme precedente a seguir citado:

NÃO COMPROVAÇÃO DE CIENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE ACERCA DA AUTUAÇÃO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO.

É nula a decisão na qual não se tenha dado ao contribuinte a possibilidade de exercício do seu direito de defesa, não constando nos autos cópia do AR no caso de intimação postal.

MÉRITO. DECISÃO EM FAVOR DO SUJEITO PASSIVO A QUEM APROVEITARIA A DECLARAÇÃO DE NULIDADE.

Não será decretada a nulidade do auto de infração em razão do disposto no art. 59, parágrafo 3º, do Decreto 70.235/72 que informa que, quando se puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará, bem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

Recurso voluntário Provido

(Acórdão nº 2403-002.180)

Assim, não deve ser mantida a imputação de responsabilidade solidária à LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DE WILDEMAR ANTONIO DEMARTINI E MARCO ANTONIO MOURA DEMARTINI

A atribuição de responsabilidade solidária aos sócios da autuada Wildemar Antonio Demartini e Marco Antonio Moura Demartini, fundamentada nos arts. 124, I, e 135, 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 Antônio 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.

Como já expusemos linhas acima, segundo o art. 124, I do CTN são solidariamente obrigadas apenas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal, interesse comum este que há de ser um interesse jurídico e não meramente econômico.

O art. 135, III do CTN, por sua vez, estabelece a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Assim, verifica-se que o mencionado dispositivo legal exige, para que seja aplicável, a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos que resulte em obrigações tributárias.

Não há, nos autos, menção expressa à atuação dos sócios com excesso de poder ou em desconformidade com os estatutos sociais da empresa, restando, assim, a prática de atos com infração à lei como fundamento a solidariedade tributária.

Ocorre que o procedimento que lhes é imputado e tido pela autoridade fiscal como ilegal, e que justificou a responsabilidade solidária, qual seja “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”, teve sua legalidade reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento de recurso repetitivo.

Desse modo, também neste caso, a imputação de responsabilidade solidária aos sócios da autuada não deve ser mantida.

Conclusão

Assim, diante de todo exposto, voto por dar provimento aos recursos voluntários de LPS BRASÍLIA Consultoria de Imóveis Ltda., Wildemir Antônio Demartini, Marco Antônio Moura Demartini e LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Sergio da Silva - Redator Designado

Não obstante os fundamentos do voto condutor, pede-se vênua para discordar parcialmente da ilustre relatora, especificamente i) quanto à natureza da relação estabelecida entre a autuada e os profissionais corretores de imóveis pessoas físicas envolvidos; ii) quanto ao critério de arbitramento da base de cálculo utilizada; e iii) quanto à indicação de responsável solidário.

Quanto à natureza da relação entre a autuada e os corretores de imóveis contratados

As circunstâncias da relação de trabalho sob exame assemelha-se ao caso objeto de decisão no Acórdão de Recurso Voluntário 2401005.661, de 07 de agosto de 2018, envolvendo a imobiliária LPS SUL - Consultoria de Móveis Ltda, cujo preciso voto vencedor, de lavra do Conselheiro Cleberson Alex Friess, decidiu pela ocorrência de prestação de serviço envolvendo corretores de imóveis pessoas físicas e outra imobiliária pertencente à mesma rede, classificando os profissionais envolvidos como contribuintes individuais pessoas físicas, prestadores de serviço da citada imobiliária.

Aqui, como naquele caso, é importante direcionar a análise da matéria controvertida aos fatos efetivamente ocorridos, privilegiando a verdade real, foco do processo administrativo, sem se prender a maiores digressões ou justificativas teóricas quanto ao vínculo formal declarado nos feitos firmados entre as partes envolvidas.

Não se discorda da possibilidade que a relação entre imobiliária e corretores, em tese, possa resultar num efetivo contrato de parceria ou associação, consubstanciado na existência de uma efetiva cooperação e independência entre as partes envolvidas, sem que haja qualquer controle ou ingerência da pessoa jurídica nas atividades de corretagem executada pelos contratados, de forma a afastar de tal relação o conceito de prestação de serviços. No entanto, não é o que se verifica do caso vertente, que deu ensejo à lavratura do auto de infração, por meio do qual a fiscalização lançou de ofício o crédito previdenciário discutido, relacionado-o a rendimentos pagos em decorrência de efetiva relação de trabalho (prestação de serviços) entre a imobiliária e corretores pessoas físicas a seu serviço, na condição de contribuintes individuais autônomos.

A recorrente é uma empresa que faz parte de um grande grupo nacional da área imobiliária (cuja controladora é a LPS Brasil), exercendo a atividade de intermediação de compra-e-venda de imóveis de terceiros, na região do Distrito Federal.

Para viabilizar a sua atividade comercial, a recorrente firmou com um grande número de corretores autônomos o denominado "*instrumento particular de parceria comercial*", atribuindo a tais profissionais o adjetivo de "*corretores parceiros*".

Entretanto, ao examinar o conjunto probatório coletado no procedimento fiscal, verifica-se o acerto da fiscalização ao concluir que, na prática, os corretores contratados não atuavam efetivamente em regime de parceria com a imobiliária, mas sim como prestadores de serviços autônomos, envidando esforços, em nome da fiscalizada, na aproximação entre comprador e vendedor, mediante o recebendo de retribuição variável.

A fiscalização junta aos autos, por amostragem, diversos instrumentos contratuais relacionados à suposta parceria comercial firmada entre a imobiliária e os corretores envolvidos, documentos estes que estampam cláusulas idênticas, sempre voltadas a resguardar a imobiliária em relação à atuação dos corretores contratados, evidenciando, assim, não se tratar de efetiva relação de parceria, firmada entre iguais, mas de estipulações impostas unilateralmente pela parte mais forte, como pré-requisito autorizativo para os corretores exercerem suas atividades em nome da empresa.

A verticalidade da relação entre imobiliária e os corretores contratados (relação hierárquica) resta clara ao analisar as respostas ofertadas aos questionamentos encaminhados pela auditoria em diligência realizada junto aos compradores de imóveis, corretores e demais profissionais que atuam na venda dos imóveis no período. Nessas respostas ficam claras as seguintes circunstâncias da atividade exercida:

- Os corretores identificavam-se como representantes da imobiliária (informação ratificada em diligência junto aos compradores);
- A imobiliária não entregava ao corretor cópia do "*contrato de parceria*" com ele firmado;
- O corretor usava camiseta, crachá, cartão de visitas, material de divulgação e formulários com logotipo da imobiliária (informação ratificada em diligência junto aos compradores);
- Os corretores eram escalados pela empresa para permanecerem em plantão nos estandes de venda da imobiliária (estandes personalizado com logotipo da imobiliária);
- Os corretores recebiam treinamentos obrigatórios prestados pela imobiliária e também eram obrigados a participar de reuniões na sede da empresa;
- Os serviços de corretagem dos profissionais eram prestados com exclusividade perante a imobiliária;
- Havia uma linha hierárquica funcional na empresa, onde existiam coordenadores, gerentes e diretores de venda, de forma que os corretores restavam naturalmente inseridos no contexto da atividade da empresa.

obs: De todos os questionários retornados pelos corretores diligenciados, somente dois corroboram a tese de defesa da empresa, vale destacar: a resposta ofertada pelo Sr. ROGÉRIO DE OLIVEIRA (que ocupava o cargo de diretor empresa ao tempo do envio de sua resposta) e a encaminhada pelo Sr. CARLOS HENRIQUE PEIXOTO DE ALMEIDA, único profissional que apresentou a sua cópia do contrato de parceria firmado com a imobiliária (documento não entregue pela empresa aos demais contratados), evidenciando, assim, tratarem-se de pessoas da confiança da direção da fiscalizada.

É de se destacar que a realidade acima resumida, obtida a partir de vários elementos que a fiscalização reuniu durante a auditoria, implica um contexto fático que não coaduna com a ideia de coordenação horizontal entre as partes independentes.

Por certo a organização, o gerenciamento e a padronização de serviços prestados traziam maior credibilidade junto aos potenciais compradores, caracterizando-se como algo imprescindível para o desenvolvimento das funções de intermediação da imobiliária, cujo trabalho executado de outra forma resultaria infrutífero, gerando insatisfação das incorporadoras e construtoras contratantes.

De acordo com o modelo de negócios da recorrente, os pagamentos das comissões aos corretores de imóveis eram efetuados pelos próprios compradores, geralmente por intermédio de cheques, não havendo saída de recursos do caixa da imobiliária, porém, conforme foi relatado nas respostas obtidas nas diligências, tais valores eram mantidos sob a guarda da imobiliária até o momento do efetivo fechamento do negócio, sendo só então repassado ao corretor responsável pela intermediação.

A sujeição passiva da contribuição previdenciária patronal diz respeito ao tomador de serviço, para o qual o segurado contribuinte individual presta efetivamente sua atividade remunerada no decorrer do mês (art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991) e pela regra matriz de incidência, o tomador de serviço mantém relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, isto é, com a prestação de serviço pelo trabalhador.

Nesse contexto, a pessoa que efetua o pagamento da remuneração ao corretor de imóveis, por si só, é irrelevante para alterar o polo passivo da relação tributária e a obrigação pelo recolhimento do tributo. O ônus financeiro suportado pelo comprador, por convenção entre as partes, é resultado da assunção do custo da comissão de corretagem devida pela imobiliária e caso o adquirente não pague diretamente a corretagem, o custo estará embutido no preço total da compra e venda, de maneira análoga ao que acontece tantas situações do cotidiano do consumidor.

A Segunda Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial (REsp) nº 1.599.511/SP, julgado em 24/08/2016, de fato, proferiu decisão pela validade da transferência para o adquirente do encargo relativo à comissão de corretagem nos contratos de promessa de compra e venda de unidade imobiliária, desde que prevista de forma clara e transparente no contrato, no entanto, vale ressaltar, o Tribunal não decidiu que o corretor de imóveis executa serviços para o adquirente ou que entre corretores e imobiliárias não pode haver relação de prestação de serviços.

Assim, não há dúvidas que os corretores autônomos no caso em apreço prestaram serviços à LPS Brasília, posto que tais profissionais representavam a imobiliária contratante, conforme evidencia os uniformes, crachás, cartões de visita, reuniões e cursos patrocinados pela empresa, enfim, de acordo com todas as circunstâncias envolvendo a atividade prestada, estando o corretor, por certo, impedido de oferecer imóveis da carteira de outras imobiliárias, com as quais eventualmente mantinha relação, aos interessados que o procuravam no plantão da imobiliária contratante, fato que por si só afasta a sua independência.

Ao lado disso, é certo e a experiência comum mostra que o comprador não se desloca a um "plantão de vendas" com o objetivo de contratar serviços de intermediação de um corretor de imóveis, mas sim porque efetivamente está interessado em adquirir um imóvel, sendo inadequado afirmar que tal corretor presta serviços ao comprador, quando a imagem, o local de trabalho e atuação do profissional demonstram que está a serviço da imobiliária.

Ademais, o conjunto probatório trazido aos autos pela empresa não evidencia a independência e a coordenação nas funções de intermediação que deve permear a

relação entre imobiliária e corretor de imóveis associado, pelo contrário, conforme demonstrado, os fatos narrados e documentos juntados aos autos acentuam a ligação dos corretores à imobiliária na condição de prestadores de serviço autônomo.

Assim, deve-se entender que a remuneração percebida pelos corretores ante as vendas dos imóveis envolvidos (comissão), refere-se à prestação de serviços para a empresa imobiliária, na condição de segurado contribuinte individual, nos termos do art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, e não para o cliente comprador.

Quanto ao critério de arbitramento da base de cálculo

Quanto ao arbitramento da base de cálculo, consta dos autos que a auditoria objetivamente intimou a fiscalizada a apresentar o valor da comissão paga aos corretores que intermediaram as operações de compra-e-venda de imóveis (fls 648), sem que a fiscalizada se dispusesse a colaborar com o fisco, sob o argumento de que não dispunha de tais informações, já que se tratavam de corretores independentes e, como tais, remunerados pelos seus clientes.

Tal argumento da empresa, no entanto, mostrou-se falacioso ao analisar as respostas dos trabalhadores diligenciados ao longo da fiscalização, pois, conforme consta de tais respostas (e documentos constantes dos autos), o efetivo pagamento do trabalho dos corretores era realizado pela própria imobiliária, que retinha os valores pagos pelo compradores até o fechamento do negócio, para então, ela própria, proceder o repasse do valor ao corretor responsável.

Vale ressaltar, no entanto, que mesmo que a empresa efetivamente não dispusesse de tais informações para repassar ao fisco, nos termos do 33, §3º e 6º, da Lei 8212/91, seria obrigatório realizar o arbitramento da base de cálculo, por meio de aferição indireta.

Art. 33.(...)

§ 1o É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2o A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3o Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão

apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(...)

Assim, a fim de evitar que a fiscalizada tirasse proveito de sua própria omissão, não restou alternativa à auditoria que não escolher um meio objetivo para aferir o valor repassado aos corretores e, para tanto, mantendo coerência com a forma de remuneração alegada pela própria empresa (que afirmou que a remuneração dos corretores se deu em regime de parceria), utilizou a Tabela de Honorários extraída do sítio do Conselho Regional de Corretores de Imóveis da 8ª Região (CRECI/DF), que prevê o rateio da comissão de vendas entre imobiliária e corretor no percentual de 50% para cada lado.

Vale destacar que a empresa poderia, nas diversas oportunidades de defesa apresentadas, juntar provas que demonstrassem os efetivos valores pagos aos trabalhadores, mas preferiu indispor-se tão-somente contra o critério de arbitramento utilizado, sem trazer aos autos elementos que demonstrassem o desacerto da auditoria quanto à base de cálculo utilizada.

Sendo assim, entende-se que não cabe correção ao critério de arbitramento adotado pela auditoria.

Quanto à responsabilidade solidária da LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A

Sobre a questão da responsabilização solidária, embora este Conselheiro tenha votado pelo afastamento da responsabilidade das pessoas físicas e demais empresas apontadas pela auditoria, entende-se correta a inclusão e manutenção da **LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A** como responsável solidária da fiscalizada no caso sob exame, uma vez que se trata de empresa controladora de todas as demais empresas do grupo, de forma que reflete em sua demonstração todo o resultado positivo obtido pelas empresas sob seu controle.

Vale ressaltar, ainda, que a conduta perpetrada pela fiscalizada no caso em apreço não foi isolada, isto é, existem diversos outros lançamentos fiscais similares a este (P.Ex. 11080.725464/2015-91) realizados em outras empresas do grupo, fazendo crer que se trata de procedimento realizado por orientação dos controladores da empresa.

Assim, nos termos do art 124, I, do Código Tributário Nacional, entende-se correto o enquadramento da LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A como devedora solidária da obrigação lançada.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de considerar ocorrido o fato gerador, correto o critério de arbitramento utilizado pela auditoria e pela manutenção da responsabilidade solidária da LPS Brasil Consultoria de Imóveis S/A, dando assim **PROVIMENTO PARCIAL** aos recursos voluntários apresentados, acompanhando a Sra. Conselheira relatora quanto às demais matérias examinadas.

(Assinado digitalmente)

Paulo Sergio da Silva – Redator designado

Declaração de Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir da Conselheira Relatora quanto ao tema relacionado à aplicação o artigo 24 da LINDB ao caso em tela, dela ouso a discordar.

Em resumo, entendeu a relatora que embora o dispositivo supra citado não tivesse trazido proveito concreto ao recorrente, seria admissível sua aplicabilidade ao contencioso fiscal.

Não vejo dessa forma.

No intuito de expressar meu posicionamento quanto à matéria, peço licença para colacionar excerto do voto do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, lido na sessão de 7/5/19, relativo ao acórdão **2402-007-277** (PAF 16327.720633/2015-80). Confira-se:

Basicamente, e no entender da recorrente, a revisão quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, deve levar em consideração as orientações gerais da época, entre as quais se incluiria a jurisprudência judicial ou administrativa, tendo em vista a norma do art. 24 da LINDB. Veja-se o texto legal:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Em sendo assim, e de acordo com a tese do sujeito passivo, a observância do artigo retro mencionado implicaria afastar os efeitos do lançamento.

No entanto, entendo que o Código Tributário Nacional tem norma específica que regulamenta os efeitos das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, os quais, inclusive, não coincidem com os efeitos a que se pretende atribuir através do art. 24 da LINDB.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Sobre esse dispositivo, segue a inexcédível doutrina do Prof. Luís Eduardo Schoueri:

Deve-se atentar que meras decisões de órgãos julgadores administrativos não são as "normas complementares" a que se refere o Código. Apenas aquelas cuja eficácia normativa seja assegurada por lei é que ali estariam.

Assim, por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, em processos administrativos em geral não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento. A tal contribuinte não virá em socorro o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional. Sua adoção consistente, entretanto, poderá indicar "prática reiterada", como se verá abaixo.

Tratando-se solução de consulta Cosit ou solução de divergência, seu efeito vinculante é assegurado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, respaldando o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa (RFB) n. 1.396/2013, na redação dada pela Instrução Normativa (RFB) n. 1.434/2013².

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 133.

Quer dizer, em confronto com o art. 100, a recorrente pretende atribuir eficácia normativa às decisões do Conselho, com efeitos ainda mais extensos do que aqueles atribuídos pelo Código (o art. 24 afastaria todo o lançamento, diferentemente do art. 100), o que me parece equivocado. Veja-se que a observância das decisões a que a lei atribua eficácia normativa excluiria a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária, mas não o próprio tributo; e a doutrina retro mencionada evidencia que, *"por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, em processos administrativos em geral não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento"*.

O art. 146, inc. III, da Constituição Federal, preleciona que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, entre as quais se inclui a norma do art. 100 do CTN, que enumera as normas complementares das leis, das convenções internacionais e dos decretos.

Além disso, o próprio art. 146 do Código é claro ao determinar que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, de tal forma que tal modificação tem efeitos prospectivos, e não retroativos, ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente.

Por outro lado, a interpretação da recorrente não resiste às normas processuais que tratam, entre outras questões, das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, dos enunciados de súmula vinculante, dos acórdãos em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, *etc*, estes sim de observância obrigatória por parte deste Conselho, *ex vi* do disposto no art. 62 do seu Regimento Interno.

No mais, adiro às seguintes razões de decidir, do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, no PAF 16561.720065/2013-82, neste ponto julgado por unanimidade de votos:

Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.

Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando

ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.

É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificação do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:

Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.

Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica.

O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa. É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa.

[...]

Como bem manifestado pela Conselheira Livia Di Carli em voto sobre o tema:

A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

[...]

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/novaleideintroducaoormasdireitobrasileirolindbobjetivandoprincipiosestruturantesd>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – lei-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:

o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Nesse contexto, entendo que uma interpretação do sistema jurídico constitucional, tributário e processual resulta na conclusão de que o art. 24 não tem os efeitos pretendidos pela recorrente. "

Ainda nesse mesmo sentido, adiro à conclusão do Conselheiro Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, no acórdão **9202-007-145**, de 29/8/18, nos autos do PAF 16327.001389/2009-12. Veja-se:

(...)

"Eis o teor do referido dispositivo:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Não assiste razão ao Recorrente. O dispositivo claramente dirige-se ao controle interno de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, daí dirigido às esferas administrativas, “controladoras ou judiciais”. Vale dizer, visa proteger a decisão de autoridade administrativa praticada conforme orientação vigente à época de sua prática.

Há uma enorme diferença com o que ocorre com o processo administrativo tributário em que se analisa a validade de ato praticado pela autoridade administrativa (lançamento, por exemplo) à luz do contraditório, devendo o julgador administrativo, singular ou colegiado, decidir conforme sua convicção. Vincular a decisão presente ao que fora decidido no passado em outros processos é absolutamente incompatível com os princípios que regem o processo administrativo tributário.

Tal posição implica em atribuir aos órgãos julgadores administrativos o poder de determinar, em cada caso e de maneira definitiva, a posição a ser adotada por toda a administração tributária. No caso presente significaria atribuir aos colegiados do CARF – supondo ser verdadeiro o fato alegado de que a jurisprudência do CARF era predominante no sentido pretendido pelo Contribuinte, o que se admite apenas para argumentar – o poder de decidir de forma definitiva e vinculante a toda a administração tributária, a interpretação quanto à desnecessidade de pactuação prévia no PLR.

Para isso existem outros instrumentos, como a súmula, à qual pode ser atribuída força vinculante, por ato do Ministro da Fazenda.

Registro, por fim, que a prevalecer a interpretação proposta pelo Recorrente – o que se admite apenas para argumentar – a regra valeria tanto para decisões favoráveis quanto desfavoráveis aos contribuintes. Isto é, jurisprudências predominantes num determinado sentido, favorável ou contrária aos interesses dos contribuinte, não poderia ser alterada posteriormente em relação a práticas realizadas durante a predominância dessa jurisprudência, o

que configuraria, para o contribuinte prejudicado cerceamento de direito de defesa.

Não bastasse isso, o conceito de jurisprudência predominante é, no mínimo vago, para ser definidor da validade ou não de condutas em matéria tributária. Para isso, repito, existe as sumulas, que nada mais são do que a consolidação, num ato, aí sim, vinculante aos órgãos julgadores, de jurisprudência predominante.

Penso que a pretensão do Recorrente é uma tentativa de restringir a atuação do Colegiado no exercício de sua livre convicção quanto ao mérito da questão posta em julgamento, com base em numa interpretação extensiva de norma que, a meu juízo, tem destinação específica outra que não o contencioso administrativo tributário.

Não conheço, portanto, da preliminar.

Ante o exposto, VOTO por rejeitar a preliminar suscitada por entender que o dispositivo invocado não se aplica ao contenciosos tributário nesta fase recursal.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti